

法人の税金

個人事業から法人組織に変更された場合等、法人に課税される税金は、個人事業と異なるのでしょうか。以下に示すように、課税される内容はほぼ同じです。

法 人	個人事業
法人税	所得税（事業所得、不動産所得、雑所得、等）
法人住民税	個人住民税
法人事業税	個人事業税
事業所税（＊）	事業所税（＊）
消費税（＊）	消費税（＊）
固定資産税（＊）	固定資産税（＊）

以下は法人の各税金の概要です。

1. 法人税

法人が事業年度において獲得した課税所得に対して課せられる税金です。法人税の税率は、本法の税率の規定にかかわらず租税特別措置法の中小企業者等に対しては負担軽減による特例税率（年 800 万円以下の所得:カッコ内の税率）となっています（令和 7 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度までの適用）。

法人区分（*5）		所得金額	開始事業年度から適用	
			H28.4.1	H30.4.1
普通法人・人格のない社団等	資本金 1 億円以下の普通法人（中小法人(*6)）、一般社団法人等及び人格のない社団等（*1）	年 800 万円以下	19% (15%)	
		年 800 万円超	23.4%	23.2%
	資本金 1 億円超の中小法人以外の普通法人及び相互会社:等		23.4%	23.2%
協同組合等（*4）、公益法人等（*1）及び特定医療法人（*3）		年 800 万円以下	19%(15%)	
		年 800 万円超	19%	
協同組合等・特定医療法人の連結親会社		年 800 万円以下	20%(16%)	
		年 800 万円超	20%	
		特定協同組合等の年 10 億円超	22%	

	の所得 (*4)	
公共法人		非課税

*1： 収益事業による所得に対して課税（非収益事業所得は非課税）

*2：－

*3： 医療法人は原則として、普通法人扱いですが、社会医療法人については、公益法人等に区分されます。

*4： 特定協同組合等（大規模生協）で、年 10 億円超の所得に対しての税率は 22%

*5： 特定同族会社（1 株主グループの持株割合等が 50%超の会社）において、必要以上の利益を内部留保した場合には、その留保部分には特別税率を適用するという留保金課税制度があります。

*6： 大法人(資本金 5 億円以上の法人、相互会社、又は受託法人)との間に完全支配関係(100%所有)がある資本金 1 億円以下の中小法人には、この軽減税率の適用はありません。

東日本大震災からの復興財源の為の臨時税制措置（復興財源確保法）：

平成 23 年 12 月 2 日に公布されました復興財源確保法(東日本大震災からの復興のために必要な財源を確保するという目的税)により、「復興特別法人税」及び「復興特別所得税」が創設されました。これらは通常の基準税額に一定の特別税率を掛けることで算定され納付することになっています。

復興特別法人税(既廃止)：

法人は、指定期間内での各事業年度の所得金額に対する法人税額(基準法人税額)に税率 10%を乗じた金額を復興特別法人税として、法人税と同じ時期に申告・納付することになりました。申告は、復興特別法人税に関する申告書(復興特別法人税申告書)を作成して提出します。

課税事業年度：

法人の課税事業年度は、当初、平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの期間(指定期間)内に最初に開始する事業年度開日から 3 年を経過する日までの期間内に属する事業年度とされていましたが、平成 26 年度税制改正で平成 26 年 3 月 31 日までの期間と 1 年前倒しで 2 年間となり廃止となりました。

法定実効税率：

税効果会計を適用する法人においては、使用する法定実効税率を決めておかなければなりません。決算時に有効となる税率に基づいて法定実効税率を計算しますが、次の計算式で求められます。

法定実効税率 = 分子の数値 ÷ 分母の数値

分子の数値：

法人税率 X (1 + 法人住民税率 + 地方法人税率) + 事業税率(標準税率、又は超過税率) +

事業税率(標準税率) X 特別法人事業税率

分母の数値：

$$1 + \text{事業税率(標準税率、又は超過税率)} + \text{事業税率(標準税率)} \times \text{特別法人事業税率}$$

法定実効税率(外形標準課税対象法人・軽減税率不適用の場合)は、以下の4パターンとなります。

- ① 外形標準課税対象法人(超過税率の適用となるケース)：資本金 1 億円超
- ② 外形標準課税対象法人(標準税率の適用)：資本金 1 億円超
- ③ 外形標準課税対象外法人(超過税率の適用となるケース)
- ④ 外形標準課税対象外法人(標準税率の適用)

法人税関連の詳細説明は、最後の **7. 法人税計算の概要** で記載しています。

2. 法人住民税

(1) 概要

警察、消防や道路・公園などの個人や民間では対応できない公共サービスや公共施設が居住地域に存在し、それらは生活を安全に送るために必要となります。このような地域の公共サービス等の運営にかかる必要な費用を税金という形で負担しています。この税金は住民税と呼ばれ、都道府県民税（東京都では都民税）と市区町村民税（東京 23 区では特別区民税）に分かれています。東京 23 区内の法人は、特別区民税と合算して都民税として都税事務所に申告して納めます。市町村にある法人は、都税事務所に都民税を、市役所・町村役場に市町村民税を申告して納めることになります。

(2) 税率と税額（後述を参照）

法人住民税には、法人税割と均等割があります。

①法人税割： 利益に応じてかかる税金ですが、実際は法人税額（国税）を基準にして計算されます。

法人税割額は、法人税額に一定率（税率）をかけて計算します。

この税率は地方自治体が決めることができますが、最高限度(令和元年 10 月 1 日以降の開始事業年度では 10.4%)が設けられています。

例えば、以下は東京都（23 区内）の場合の税率です。

法人区分	平成 26 年 10 月 1 日~令和元年 9 月 30 日までの開始事業年度			令和元年 10 月 1 日以後の開始事業年度		
	都道府	市区町	合計	都道府	市区町	合計

	県	村		県	村	
資本金が1億円以下で、かつ、法人税額が年1,000万円以下の法人（不均一課税適用法人:標準税率）	3.2%	9.7%	12.9%	1.0%	6.0%	7.0%
上記以外（超過課税適用法人）	4.2%	12.1%	16.3%	2.0%	8.4%	10.4%

分割基準： 2つ以上の都道府県に事務所等を設けている法人においては、課税標準の総額を一定の基準で分割して、税額を按分して納付することになります。
この住民税の分割基準は従業者の数となっています（後述に詳細説明）。

②均等割： 利益に関係なくかかる税金であり、資本金や従業員数に応じて税額が決まります。

例えば、東京都（23区内）の場合

資本金等の額	従業員数	都道府県	市区町村	合計
1,000万円以下	50人以下	20,000円	50,000円	70,000円
	50人超	20,000円	120,000円	140,000円
(中略)				
50億円超	50人以下	800,000円	410,000円	1,210,000円
	50人超	800,000円	3,000,000円	3,800,000円

尚、2つ以上の都道府県や市区町村に事業所等がある場合には、その所存する地域ごとに均等割を負担する必要があります。

③利子割： 法人に対する利子割の制度は、平成28年1月1日以後の利子等からは無くなり課税されなくなりました。

参考：個人住民税について

個人の住民税は、所得割と均等割の課税が一般的なものであり、これ以外に金融機関、配当の支払者又は証券業者等が支払時に特別徴収する預貯金の利子等に課税される利子割、一定の上場株式等の配当に課税される配当割、そして源泉徴収口座内の株式等の譲渡に課税される株式等譲渡所得割があります。

所得割では、課税所得に対して平成19年度以降一律10%の税率が適用されています。均等割は、所得に関係なく定額で課税されるものであり、都道府県や市区町村ごとに税額は異なっています（東京都の場合の都民税1,000円、区市町村民税3,000円）。

確定申告は、翌年2月16日から3月15日までに行うことになりますが、税務署への確定申告を済ませた方、又はサラリーマン等の方は会社から市区町村へ給与支払報告書が提出されますので、一般的には住民税の申告は不要となります。

なお、復興財源として、個人住民税については、① 個人住民税の均等割の標準税率の引上げ(平成 26 年度から 10 年間は各年度分の都府道民税の均等割が 1,000 円から 1,500 円、市町村民税の均等割が 3,000 円から 3,500 円)、及び② 退職所得に係る 10%の税額控除の廃止(平成 25 年度分から 10 年間は廃止による増収額が財源に充てられる)が行なわれています。又、2024 年(令和 6 年)から森林環境税として 1,000 円が均等割で課税されます。

3. 法人事業税

法人が収益活動を行う場合には、公道、港湾などの各種公共施設を利用するなど、さまざまな公共サービスをうけていますので、その経費の一部を負担していただく性格をもっています。その事業の事務所または事業所の所在する道府県が課する税金です。

平成 16 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から、資本金の額又は出資金の額が 1 億円超の普通法人に対しては、原則として、外形標準課税制度が適用となっています。また、平成 20 年 10 月 1 日以降に開始する事業年度から地域間の税源偏在の是正に対応するため、消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの間の暫定措置として、法人事業税の税率を引き下げた上で新たに国税として地方法人特別税を創設し、徴収した特別税を国が人口及び従業員数に応じて各都道府県に再配分・譲与(地方法人特別譲与税といいます)することになります(但し、暫定措置が終わり令和元年 10 月 1 日以降開始事業年度から地方法人特別税はなくなりました)。

以下、普通法人に関して概説します。

(1) 法人事業税

① 外形標準課税対象法人(資本金が 1 億円超)

a. 課税標準

付加価値割 + 資本割 + 所得割

b. 付加価値割

付加価値額 = 収益配分額(報酬給与額+純支払利子+純支払賃借料) ± 単年度損益
報酬給与額について、雇用安定控除(収益配分額の 70%を超える報酬給与額を控除)が適用されます。

c. 資本割

資本金等の額 = 資本金 + 資本準備金 + その他調整額

課税標準：

<u>資本金等の額</u>	× <u>課税標準算入率</u>
1,000 億円以下	100%
1,000 億円超 5,000 億円以下の部分	50%
5,000 億円超 1 兆円以下の部分	25%

(1 兆円超の部分は 1 兆円とみなす)

d. 所得割

所得金額＝法人税の課税標準となる所得金額＋その他調整額

(欠損金の繰戻還付額など)

e. 税率

<u>所得等の区分</u>	<u>標準税率</u>	<u>超過税率</u>
付加価値割	後述参照	
資本割	後述参照	
所得割：		
軽減税率適用法人：		
年 400 万円以下の所得	後述参照	
年 400 万円超年 800 万円以下の所得	後述参照	
年 800 万円超の所得	後述参照	
軽減税率不適用法人	後述参照	

税率区分の判定：

普通法人の場合(東京都のケース)、資本金が 1 億円超、又は年所得額が 2,500 万円超の場合には、超過税率の適用となります。

軽減税率適用区分の判定：

普通法人の場合(東京都のケース)、資本金が 1,000 万円以上、かつ、事務所あるいは事業所がある都道府県の数が 3 以上の場合には、軽減税率不適用法人となります。

② 資本金が 1 億円以下の法人

a. 課税標準

所得割のみ

b. 税率

<u>所得等の区分</u>	<u>標準税率</u>	<u>超過税率</u>
所得割		
軽減税率適用法人：		
年 400 万円以下の所得	後述参照	
年 400 万円超年 800 万円以下の所得	後述参照	
年 800 万円超の所得	後述参照	
軽減税率不適用法人	後述参照	

分割基準：

2 つ以上の都道府県に事務所等を設けている法人においては、課税標準の総額を一定

の基準で分割して税額を按分して納付することになります。この事業税の分割基準は、主たる事業種目によって用いる基準が異なっており、従業員の数等があります。

(2) 地方法人特別税

法人事業税の申告納付義務のある全法人が対象となり、税額は法人事業税の基準法人所得割額に下記の税率を掛けて算定されます。

課 税 標 準	法 人 の 種 類	税 率
基準法人所得割額	外形標準課税対象法人	後述参照
	上記以外の法人	後述参照

なお、電気供給業、ガス供給業、保険業又は貿易保険業に対して事業税は、次の様に「収入割」が課されます。

収入割が課される事業	資本金 1 億円以下	資本金 1 億円超
電気供給業（下記以外）、 ガス供給業、保険業又は貿易 保険業	収入割：収入金額×税率	
電気供給業のうち、小売電気 事業等・発電事業等	収入割：収入金額×税率 所得割：所得金額×税率	収入割：収入金額×税率 付加価値割：付加価値×税率 資本割：資本金等の額×税率

太陽光発電事業は事業税における「電気供給業」に該当します。電気供給業とそれ以外の事業を併せて行っている場合は、原則として区分計算を行います。従たる事業が軽微（その実態に即して判断しますが、主たる売上高の 1 割程度以下等を考慮）である時には、主たる事業の課税方式での申告も可能です。

参考：個人事業税について

個人事業を営んでいる場合、その課税所得金額に対して、次の法定業種区分に応じた税率によって課税されるものです。

事業所得・不動産所得－各種控除－事業主控除（年間 290 万円）＝課税所得金額

区分	事業の種類	税率
第 1 種事業	物品販売業、不動産貸付業、製造業	5%
	駐車場業、請負業、飲食店業、その他 一般の営業等（37 業種）	
第 2 種事業	畜産業、水産業、薪炭製造業（3 業種）	4%
第 3 種事業	医業、弁護士業、税理士業、コンサルタント業	5%

	理容業、美容業、その他の自由業（28 業種）	
第 4 種事業	あんま・はり・マッサージ等の事業、 装蹄師業（2 業種）	3%

申告は、翌年の 3 月 15 日が期限ですが、所得税の確定申告、あるいは住民税の申告をされた方は、この事業税の申告は不要となります。この場合には、それぞれの申告書上の事業税に関する事項に必要事項を記入することになります。

地方法人課税の偏在是正及び消費税率引上げに伴う税率改正：

(1) 法人事業税（所得割及び収入割に限る）の税率改正

法人事業税の標準税率を次のとおり、令和元年 10 月 1 日以後に開始事業年度から適用となっていますが、同日以後に改正予定でありました税率(下記の現行と記載)の再度の変更となっていますので留意すべきかと思います。

項目		標準税率		
		令和元年 9 月 30 日以前開始事業年度	令和元年 10 月 1 日以後開始事業年度	
			当初	改正
① 外形標準課税対象の普通法人(資本金 1 億円超)の所得割		資本金 1 億円超法人については、後述記載を参照		
軽 減 税	年 400 万円以下の所得			
率 適 用	年 400 万円超年 800 万円以下の所得			
法人	年 800 万円超の所得			
② 上記①以外の普通法人(資本金 1 億円以下)の所得割				
軽 減 税	年 400 万円以下の所得	3.4%	5.0%	3.5%
率 適 用	年 400 万円超年 800 万円以下の所得	5.1%	7.3%	5.3%
法人	年 800 万円超の所得	6.7%	9.6%	7.0%
③ 特別法人の所得割				
軽 減 税	年 400 万円以下の所得	3.4%	5.0%	3.5%
率 適 用	年 400 万円超の所得	4.6%	6.6%	4.9%
法人	(特定の共同組合等の年 10 億円超の所得)	(5.885%)	(7.9%)	(5.7%)
④ 収入金額課税法人(電気供給業、ガス供給業)		0.9%	1.3%	1.0%

及び保険業)の収入割			
上記の税率は、不均一課税対象法人（中小法人）に適用される標準税率を示しています。 不均一課税（標準課税）対象となる中小法人の範囲は、各都道府県条例によって決められております。 例えば、神奈川県の場合には、以下に該当する法人には標準税率が適用され、それ以外の大法人となる場合には、超過税率の適用となります。 ① 法人事業税：資本金の額が 2 億円以下で、かつ、所得金額が年 1 億 5 千万円以下の法人 ② 法人県民税法人税割：資本金の額が 2 億円以下で、かつ、法人税額が年 4 千万円以下の法人 東京都の場合には、以下に該当する法人には標準税率が適用されます。 ① 法人事業税：資本金の額が 1 億円以下で、かつ、所得金額が年 2,500 万円以下、かつ、年収金額が 2 億円以下の法人 ② 法人県民税法人税割：資本金の額が 1 億円以下で、かつ、法人税額が年 1 千万円以下の法人 軽減税率不適用法人：3 以上の都道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人のうち、資本金 1,000 万円以上である場合			

(2) 資本金 1 億円超の普通法人に対する法人事業税と外形標準課税：

資本金の額又は出資金の額が 1 億円超の普通法人に対しては、原則として、外形標準課税制度が適用となっています。

資本金の 1 億円超の普通法人の法人事業税の標準税率は以下のようになっています。

課税項目区分		平成 27 年 4 月 1 日以後開始	平成 28 年 4 月 1 日以後開始	令和元年 10 月 1 日以後開始	
				当初	改正
外形標準課税	付加価値割	0.72%	1.2%	1.2%	
	資本割	0.3%	0.5%	0.5%	
所得割	年 400 万円以下の所得	1.6%	0.3%	1.9%	0.4%
	年 400 万円超 800 万円以下の所得	2.3%	0.5%	2.7%	0.7%
	年 800 万円超の所得	3.1%	0.7%	3.6%	1.0%

注 1：上記の税率は、不均一課税対象法人（中小法人）に適用される標準税率を示していますが、所得割の制限税率(超過税率)については、標準税率の 1.7 倍に上げられます。

注 2：3 以上の都道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人(軽減税率不適用法人)

の所得割に係る税率については、軽減税率の適用はありません（税率は、年 800 万円超の所得の場合と同じです）。

注 3: 「所得割」に標準税率ではなく超過税率を採用しているのは、全 8 都府県(東京都、大阪府、京都府、神奈川県、宮城県、静岡県、愛知県、兵庫県)となっています。 各税条例で超過税率が決められます。

(3) 特別法人事業税の創設（地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の廃止）

① 令和元年 10 月 1 日以後（消費税率引上げ時）に開始する事業年度から地方法人特別税は廃止し、法人事業税（所得割又は収入割）の納税義務者に対し「特別法人事業税」（国税）を課します。 特別法人事業税は、法人事業税と合わせて都道府県に申告納付します。

② 地方法人特別譲与税も廃止し特別法人事業譲渡税となります。

課税項目区分 (地方法人特別税)		平成 27 年 4 月 1 日以後開始	平成 28 年 4 月 1 日以後開始	令和元年 10 月 1 日以後開始
付加価値割額、資本 割額及び所得割額の 合算額によって法人 事業税を課税される	資本金等の 1 億円以下の普通 法人	43.2%		37%
法人の所得割額に対 する税率	資本金等の 1 億円超の普通 法人	93.5%	414.2%	260%
所得割額によって法人事業税を課税さ れる法人の所得割額に対する税率		43.2%		34.5%
収入割額によって法人事業税を課税さ れる法人の収入割額に対する税率		43.2%		30%

その他地方税率の参考:

(4) 法人住民税法人税割の税率

項目	平成 26 年 10 月 1 日から令和元 年 9 月 30 日までに開始		令和元年 10 月 1 日以後開始	
	標準税率	制限税率	標準税率	制限税率
道府県民税法人割	3. 2 %	4. 2 %	1. 0 %	2. 0 %
市町村民税法人割	9. 7 %	1 2. 1 %	6. 0 %	8. 4 %
合計	1 2. 9 %	1 6. 3 %	7. 0 %	1 0. 4 %

資本金や課税法人税額の多寡により標準税率より高い税率となる市区町村があります。

(5) 地方法人税(国税)の税率の改正

納税義務者	法人税を納める義務のある法人(人格のない社団等を含む)	
税額の計算	各課税事業年度の基準法人税額 X 地方法人税率 = 地方法人税額	
申告及び納付	申告及び納付は、国(税務署)に対して行う。申告書の提出期限は、法人税の申告書と同一となります。	
税率	令和元年 9 月 30 日までに開始	令和元年 10 月 1 日以後開始
	4.4%	10.3%

資本割の課税標準

資本割の課税標準である資本金等の額が、資本金と資本準備金の合計額を下回る場合、資本金と資本準備金の合計額が資本割の課税標準となります（全法人に適用）。

又、法人住民税均等割の現行の税率区分の基準である資本金等の額に無償増減資等の金額を加減算することとし、当該資本金等の額が、資本金と資本準備金の合計額を下回る場合、当該額(資本金と資本準備金の合計額)を均等割の税率区分の基準とする（対象は株式会社に限られ、合同会社等の持分会社は対象外となっています）。これは、法人が無償減資を行った場合には、法人税法上の資本金等の額において、その減少した資本金に相当する額を資本金に加算することとされていることから、資本金等の額を構成することになる。これにより、無償減資を行った場合には、資本金等の額を減少できることになり、税率区分の変更になれば均等割額も減少することになった。

1. 法人地方税（住民税及び事業税）の分割基準について

複数の都道府県・市町村に事業所等を有する法人は、税額の総額を一定の分割基準により各地方自治体ごとの分割課税標準額と税額を算出します。

税区分	業種	分割基準	摘要
法人住民税	全ての事業	従業員数	
法人事業税 (2 以上の業 種 の 場 合 に は、主たる事 業の分割基準 を使用)	① 下記②及び③以外の事業	従業員数 及び 事業所数	50%分：事業年度末の 従業員数 及び 50%分：事業年度中の 月数の合計数
	② 製造業(資本金1億円未満)	従業員数	事業年度末の従業員数
	③ 倉庫業・ガス供給業、電気 供給業、鉄道事業・軌道事業	各事業ごとに個別分割基準有り	

2. 分割基準の従業員数とは

(1) 従業員の範囲

従業員とは、給与支給の有無に関係なく、又、常勤・非常勤の別にも関係なく労務等を提供している全ての者が対象となります。具体的には、役員（無給の非常勤役員も含む）、アルバイト、パート、派遣社員等の含むことになります。

(2) 従業員数のカウント

区分	摘要	算式
原則	事業年度末の従業員数	事業年度末の従業員数
年度中に新設	新設日から事業年度末までの所在月数	事業年度末の従業員数×新設日からの所在月数÷事業年度の月数
年度中に廃止	事業年度初めから廃止日までの所在月数	廃止日の前月末日の従業員数×廃止日までの所在月数÷事業年度の月数
年度中に著しく変動	各月末の従業員数の最大月と最小月の差異が2倍を超える場合には、各月末の平均	各月末日の従業員数の合計÷事業年度の月数

注：1月に満たない端数は、1月とする。

従業員数が1人に満たない端数は、1人とする。

3. 分割基準の事業所等とは

(1) 事業所等

自己の所有か否かに関係なく、事業の必要から設けられた人的及び物的設備があつて継続して事業が行われる場所をいいます。事業は、本来の事業に直接・間接に関連して行われる付随的事业であつても、社会通念上そこで事業が行われているものと考えられるところも含まれます。なお、事業が継続性をもったものであることが必要であり、2～3ヵ月程度の一時的な事業用に供する目的のものは含まれません。

(2) 事業所等の数

事業年度に属する各月の末日現在における数を合計した数値となります。

① 同一構内・区画にある建物

原則、一つの事業所等と取扱う

② 近接した構内・区画にそれぞれ建物がある

原則、構内・区画ごとに一つの事業所等と取扱う

例外、近接かつ経済活動・事業活動に一体性があると認められる場合には、一つの事業所等と取扱う

③ 構内・区画が2以上の都道府県の区域にまたがっている建物

それぞれの都道府県の事業所等として取扱う

④ 常駐者がいない営業所の場合でも事業所等に該当します（従業員数は0人）。

⑤ 同一市区町村にある事業所等の場合にも、2つの事業所等として取扱う

⑥ 社員用の慰安・娯楽用の保養所は、事業所等に該当しませんが、保養所は寮等に該当しますので、法人住民税均等割の対象となりますので申告が必要となります。

4. 資本金 1 億円以上の製造業を行う法人の特例（法人事業税の分割基準に適用）

製造業の法人で事業年度末現在で資本金 1 億円以上の場合には、工場で働く従業員については、その従業員数の 1/2 を加算する必要があります。

（1）工場の範囲

物品の製造、加工、組立、整備、又は修理の生産に関する業務が行われている事業所となっています。なお、事業年度末の現況で判断しますので、年度中で廃止した場合には適用外となります。

（2）工場の従業員の範囲

次の業務を行っている人が対象となります。

- ① 事業物品の製造、加工、組立、整備、又は修理に関する業務を直接担当している人
 - ② 製品の検査、包装、原材料の運搬、動力の保守点検等生産を補助する業務を担当している人
 - ③ 工場内の総務、経理、生産管理、資材管理等の業務を行う人
- 但し、工場に併置されている本社、支店、出張所、営業所、研究所、試験所等の従業員は除かれます。

（3）計算方法

- ① 工場の従業員数に 1/2（50%）を加算する。
 - ② 工場の従業員数が奇数の場合には、1 を加えて 1/2（50%）を加算する。
- 例えば、工場の従業員数が 99 人の場合には、

$$\begin{aligned}(99 + 1) \times 50\% &= 50 \text{ 人} \\ 99 + 50 &= 149 \text{ 人}\end{aligned}$$

5. 分割課税標準額の算出方法

（1）軽減税率適用法人（資本金 1 億円以下）の事業税の所得割

- ① 2 以下の都道府県の上に事業所を有する法人、又は
- ② 3 以上の都道府県に事業所を有している資本金が 1,000 万円未満である場合には軽減税率適用があります。

資本金 1 億円以下の普通法人の所得割		税率
軽減税率適用法人	年 400 万円以下の所得	3.5%
	年 400 万円超年 800 万円以下の所得	5.3%
	年 800 万円超の所得	7.0%

（2）資本金 1 億円超の事業税の外形標準課税及び軽減税率適用の所得割

			令和4年4月1日以後開始する事業年度
外形標準課税	付加価値割	1.2%	1.2%
	資本割	0.5%	0.5%
所得割	年400万円以下の所得	0.4%	—
	年400万円超800万円以下の所得	0.7%	—
	年800万円超の所得	1.0%	1.0%

注1: 上記の税率は、不均一課税対象法人に適用される標準税率を示していますが、所得割の制限税率(超過税率)については、標準税率の1.7倍に引き上げられます。

注2: 3以上の都道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人(軽減税率不適用法人)の所得割に係る税率については、軽減税率の適用はありません(税率は、年800万円超の所得の場合と同じです)。

注3: 「所得割」に標準税率ではなく超過税率を採用しているのは、全8都府県(東京都、大阪府、京都府、神奈川県、宮城県、静岡県、愛知県、兵庫県)となっています。各税条例で超過税率が決められます。

大法人(外形標準課税適用法人)に対する法人事業税所得割の税率の見直し

事業税及び特別法人事業税の所得割の税率に関して、3以上の都道府県に事務所等が設けられており、かつ、資本金1,000万円以上の法人には、軽減税率の適用外となっています。現行では、2以下の事務所等が設けられている大法人でも軽減税率(所得割年400万円以下、800万円以下)の適用がありましたが、改正では、大法人に対する法人事業税所得割について、軽減税率の適用が廃止されます。従って、大法人(外形標準課税適用法人)の事業税率は1.0%(標準税率)、特別法人事業税率260.0%となります。

この改正適用は、令和4年4月1日以後開始する事業年度からとなります。

4. 事業所税

事業所税は都市環境の整備及び改善に関する事業の財源にあてるための目的税であり、地方税法で定められた都市だけに課税される市町村税です。また、事業所税は、一定規模以上の事業を行っている事業主(法人及び個人)に対して課税され、事業所等の床面積を対象とする資産割と従業員の給与総額を対象とする従業者割から計算されます。

東京都では、23区内において特例で都税として課税されるほか、町田市、八王子市、三鷹市、武蔵野市の4市でも課税されます。

(1) 納税義務者(法人又は個人事業者)

① 資産割

23区内全域で使用する事業所等の床面積の合計が1,000平方メートル超の規模

② 従業者割

23 区内全域の事業所等の従業者数の合計が 100 人超の規模

(2) 税額

① 資産割

事業所総床面積（平方メートル）× 税率 600 円

② 従業者割

従業者給与総額 × 税率 0.25%

③ ① + ② = 事業所税

5. 消費税

消費税の項目を参照

6. 固定資産税

固定資産税の項目を参照

7. 法人税計算の概要

法人税の課税所得及び税額は次の算式によっています。

課税所得 = 益金の額 - 損金の額

法人税の額 = 課税所得 X 税率 - 税額控除

法人税額は、法人税申告書及びこれに添付する明細書を作成・提出し、確定法人税額を納付(又は還付を受ける)することになります。申告書の提出等の期限は、原則として事業年度末から 2 ヶ月以内ですが、1 ヶ月間の延長申請は認められています。

原則、「事業年度終了から 2 ヶ月以内」から、現行の「1 ヶ月の提出期限の延長特例」は存置され、別途、最大で 4 ヶ月の提出期限の延長」となり、事業年度終了から最大 6 ヶ月以内の特例が創設されます。法人が、①会計監査人を置いている場合で、かつ、②定款等の定めにより各事業年度終了から 3 月以内に決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合には、4 月を超えない範囲内で確定申告書を提出することが税務署長より認められます。平成 29 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から適用となっています。

課税所得額は、原則として、一般に公正妥当な会計処理基準に従って計算されますが、課税の適正、公正な税負担を図ること等から法人税法上の特別な定めが規定されている場合には、その規定に従って益金の額と損金の額を計算しなければなりません。この特別な規定項目を分類しますと、①法人が所定の経理処理を行ない、確定した決算(株主総会等で承認された決算)に反映されていることを前提に所得計算に含める

項目(決算調整項目)と、②その性質上、法人の経理処理とは関係なく所得計算に含めなければならない項目(申告調整項目)があります。前者の決算調整項目の主なものが、法人が確定した決算で費用又は損失として経理処理した場合に限り損金の額に算入することが認められるという、「損金経理」の処理項目であり、減価償却資産の償却費の損金算入、少額の減価償却資産及び繰延資産の一時損金算入、一括償却資産の損金算入、貸倒損失の損金算入、等があります。後者の申告調整項目には、法人が自ら申告書で益金不算入、損金算入等の調整を行なった場合のみ適用されるもの(任意の申告調整項目)と、法人の意思とは関係なく法人税法上当然に益金算入、損金不算入等の計算を行うことになるもの(必須の申告調整項目)があります。

＊ 任意の申告調整項目：

受取配当等の益金不算入、所得税及び控除対象外国法人税額の控除、中小企業者等の機械等を取得した場合等の法人税額の特別控除、等

＊ 必須の申告調整項目：

交際費等の損金不算入、寄付金の損金不算入、過大役員給与及び過大使用人給与の損金不算入、法人税額等の損金不算入、還付金等の益金不算入、青色申告事業年度の欠損金及び災害損失金の損金算入、組織再編成に係る所得金額の計算、各種限度超額の損金不算入(減価償却、圧縮記帳、引当金、準備金等)、等

以下に課税所得や法人税額の計算にあたり調整項目とされている主要なものを取上げます。

(1) 特定同族会社の留保金課税

同族会社は、相互に特殊な関係を持つ少数のものが、その法人を支配していることから、所得を不当に社内に留保し、配当に対する所得税の課税を避けることができることから、特に特定同族会社に判定され、かつ、一定限度を超える所得を留保したときには、その超過の留保所得に特別税率が適用となります(留保金課税といいます)。

- ① 「同族会社」とは、上位の3株主グループの「同族・非同族会社(法人)又は個人株主(特殊な関係者も含む)」により、実質的にその会社の発行済株式(自己株式を除く)の50%超を所有されている会社ということになります。同族会社として判定された場合には、税務署による「同族会社の行為・計算の否認」がなされることがあります。
- ② 「特定同族会社」とは、上位の1株主グループで実質的に持株割合が50%超所有されている場合には、被支配会社と呼ばれ、そのグループ内の中の株主等のうちに被支配会社でない法人が含まれていた場合、当該株主等を除外しても持株割合が50%超所有となる被支配会社となっている法人をいいます。そのように判定された場合には、特定同族会社として「留保金課税」が課されます。留保金課税は、配当等を行なわないで社内に貯め込んでいる部分(留保金額)が、税法で定めた基準以上になった場合には、その部分について特別に税金を課す制度です。但し、資本金 1 億円以下の法人

のうち、大法人(資本金 5 億円以上)との間にその大法人による完全支配関係(100%子会社)である法人に該当しない場合には、この留保金課税の対象外となります。 この大法人とは、資本金が 5 億円以上の法人、相互会社又は受託法人をいいます(協同組合等や外国法人も含む)。

なお、留保金課税の適用対象となる特定同族会社は、株式会社等の「会社」が前提になっています(法 67①②)ので、医療法人、協同組合は含まれません。

③「留保金課税」における税額は以下のように計算します。

(イ) 課税留保金額

当期留保金額 － 留保控除額 ＝ 課税留保金額

当期留保金額: 当期の課税所得金額 + 特定項目の金額(受取配当等の益金不算入額、外国子会社からの受取配当等の益金不算入額、繰越欠損金の損金算入額、等)

留保控除額: 次の金額のうち最も多額の金額

(a) 所得基準額: 当期の所得金額 X 40%

(b) 定額基準額: 2,000 万円 X 当期の月数/12

(c) 利益積立金基準額: 期末資本金・出資金の額 X 25% － 期末利益積立金額

(ロ) 留保金課税の税額

課税留保金額を金額の多寡に区分して所定の税率を乗じて税額を算出します(1 年未満は当期の月数/12 で計算)。

(a) 3,000 万円以下の金額部分----- 10%

(b) 3,000 万円超 1 億円以下の金額部分----- 15%

(c) 1 億円超の金額部分----- 20%

④ その他

国内の法人数は約 260 万強とされていますが、そのうち約 96%が同族会社であり、更に約 0.3%ほどが特定同族会社とのことです。 大多数の法人が同族会社ということになっています。

(2) 益金（売上収入）の計上時期等

① 売上収入

売上の計上基準は重要であり、業種や販売形態等により様々なものがありますが、適切な計上基準を継続適用しなければなりません。

(イ) 棚卸資産の販売による収益

その「引渡しのある日」に計上: 出荷基準、検収基準、使用収益開始基準、検針日基準等

(ロ) 委託販売による収益

原則として、その委託品を「委託者が販売した日」に計上。 継続適用を条件として、週、旬、月を単位として委託者から売上計算書が送られてくる場合には、その計算書の到着日に計上も可。

(ハ) 割賦販売による収益

原則として、棚卸資産の販売と同様。

なお、賦払期間が 2 年以上で 3 回以上の賦払であること等の一定の要件を満たす「長期割賦販売等」に該当する資産の販売若しくは譲渡、工事の請負又は役務の提供をする場合には、延払基準の方法(収益と原価を賦払対価の到来金額で按分して計上)は、2023 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度までは認められています。

(ニ) 試用販売による収益

「相手方が購入の意思表示をした日」に計上。

積送し、又は配置した商品等については、相手方が一定期間内に返品又は拒絶の意思表示をしない限り、契約等でその販売が確定することになっている場合には、その一定期間の満了の日に計上。

(ホ) 予約販売による収益

「相手方に引渡した日」に計上。

(ヘ) 請負による収益

一般的に、物の引渡しがある場合には、その目的物の全部を完成させ引渡した日、物の引渡しがない場合には、役務の全部を完了させた日に計上(完成基準)。

工事進行基準：

なお、長期の大規模工事等(製造及びソフトウェアの開発も含む)の請負による収益は、その進捗度合いにより計上する工事進行基準の方法(工事の請負金額に見積原価と実際工事原価により工事の進行割合を算定し、その進行割合を乗じて算出した収益を計上)によることになります。 長期大規模工事とは、①契約期間での目的物の引渡しまで 1 年以上、②請負の対価金額が 10 億円以上、③契約で請負の対価金額の 2 分の 1 以上が目的物の引渡から 1 年経過後に支払われることが定められていないことの 3 条件を満たす場合には強制適用となります。 なお、これらの強制適用の条件を満たさない場合には、各工事ごとに任意選択可(完成基準又は進行基準)ですが継続適用が条件となります。

(ト) その他の主な収益計上

不動産の仲介・斡旋報酬	原則として、その売買等に係る契約の効力発生日。 但し、継続して契約に係る取引の完了日としているときは、その完了日。
技術役務の提供に対する報酬	原則として、その役務の全部が完了した日としますが、一定の条件により、報酬が確定の都度となる場合には、その確定した日。 但し、報酬額が確定しても支払が、役務の全部完了まで、又は 1 年を超えることになる部分は、いずれか早い日まで収益計上を見合わせるができます。
運送収入	原則として、その運送に係る役務提供の完了日。 但し、運送状況により合理的な基準を継続適用されていれば、その基準日。 ①乗車券、乗船券、搭乗券等を販売した日(自販機のものは、そ

	の集金日) ②船舶、航空機等が積地を出発した日 ③運送期間の経過に応じて日割、月割等
代理手数料等の収入	原則として、委任に係る事務を完了した日。但し、期間の経過が伴うような場合には、その経過期間に応じて按分計算。
保管料	支払が約定されている場合には、それに応じて計上。原則として、不動産の賃貸料に準じ、経過期間に応じて計上。

(チ) 売上値引、売上割戻、売上割引の取扱い

売上値引：売上品の量目不足、品質不良、破損等の理由により上代から控除される金額であり、事業年度中に発生したものはその年度の総売上収入から控除します。

売上割戻：リベートの一種で一定期間に多額又は多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻金等であり、その売上割戻の債務確定又は計算可能の時期に総売上収入から控除します。

売上割引：代金支払期日前の支払に対する売掛金の一部免除等であり、発生時に営業外損失(雑損失)に計上します。

(3) 損金の主な計上項目

(イ) 売上原価・製造原価

製造業においては、製造原価計算書(材料費、労務費、経費に区分)を作成し、棚卸資産を保有する業種では、売上原価を算出する必要があります。その過程で重要となるのが事業年度末での在庫品(商品、製品、半製品、仕掛品、原材料等)の实地高(数量・金額)を調べる、实地棚卸を行わなければならない。売上原価は、当事業年度に売上げた棚卸資産の仕入価額(取得価額)であり、以下の算式で算定されますので年度末の实地棚卸は大変重要となっています。

期首棚卸資産価額	XXX	<—	前年度末の实地棚卸により把握
当期仕入高	XXX	<—	当年度中の仕入総額
控除：期末棚卸資産価額 (XXX)		<—	当年度末の实地棚卸により把握
売上原価	XXX		

① 实地棚卸は、言うまでもなく在庫品の移動が無い年度末(又は前後)に通常は、在庫品の数量を確認し棚卸表を作成します(売価還元法という評価方法を採用する場合には、値札の売価を確認することもあります)。在庫数量を確認した棚卸表をベースに、採用する評価方法に基づいて在庫品ごとに評価金額を算定し、それを全て集計して期末棚卸資産価額を導きます。なお、在庫品の中の不良品等は区別し、処分可能と思われる価額で評価します。又、預け品在庫、未着品等も集計に洩れないように注意が必要です。

② 棚卸資産の評価方法

評価方法には、原則の原価法(個別法、先入先出法、総平均法、移動平均法、最終仕入原価

法、売価還元法)があり、例外として低価法(一つが強制低価法で回復の見込みがなく時価が著しく下落した場合には時価まで評価減しなければならないもの、他は任意低価法で簿価が時価以下になっている場合に時価に評価替えすることを選択適用)があります。低価法を採用された場合には、洗替えのみで切放し低価法は認められなくなりました。

棚卸計算方法には、法定評価方法として最終仕入原価法があり、税務署に届け出ない場合には、この最終仕入原価法による原価法(法定評価方法)の適用となります。他の方法を希望される場合には、確定申告書の提出期限までに書面で税務署に届出する必要があります(変更の申請は、その事業年度開始の前日までに提出)。評価方法は、棚卸資産の種類ごとに選択ができます。

(ロ) 必要経費(販売費・一般管理費等)

各取引を発生主義に基づいて経費等も記帳・計上することになります。従いまして、年度末時点で未払いのものは未払経費(経費に追加)、逆に翌年度以降の支払いのものは前払経費(経費から控除)として処理します。

短期前払費用(家賃、地代、保険料等)についてその支払った日から1年以内の期間分に相当する場合には、継続して支払時の年度に全額経費処理したときにはその計上は認められます。但し、例えば借入金を預金や有価証券等に運用する場合のその借入金に係る支払利息のように、収益の計上と対応させる必要があるものについては、この適用はありません。前払費用と混同され易い前払金は、継続的ではなく一定の時期に特定のサービスを受ける為に予め支払った対価の前払い分であり、前払費用とは性質が異なるものです。

消耗品に関しては、棚卸資産であることから消費した日に経費(損金算入)となるものですが、事業年度ごとに概ね一定数量を取得し、かつ、経常的に消費されるような品目(事務用消耗品、作業用消耗品、包装材料、広告宣伝用印刷物、見本品等)につきましては、継続して取得時に損金処理されている場合にはその計上は認められています。

以下に、損金の額となることにあたり留意すべき主要な経費項目を取上げてみたいと思います。

減価償却資産：

① 減価償却費計算

一定金額以上の固定資産(建物、建物附属設備、構築物、機械装置、工具器具備品、車両等の有形減価償却資産；特許権、営業権、ソフトウェア等の無形減価償却資産；牛、ぶどう樹、茶樹等の生物)で、棚卸資産、有価証券及び繰延資産を除き、その取得価額を使用可能期間(耐用年数)に亘り一定の方法(償却方法)で経費化(償却)していかなければなりません。

*** 耐用年数：**

通常は、法定耐用年数表から該当する年数(資産の種類、業種、業態等に応じて)を抽出し

て使用します。

中古資産を取得した時には、その後の使用可能期間を見積もることが可能な場合には、その見積年数(見積法)、通常は、見積もり困難として次の簡便法が採用されます。

(一) 法定耐用年数の全部経過しているケース

$$\text{法定耐用年数} \times 20/100 = \text{残存耐用年数 (\#1)}$$

(二) 法定耐用年数の一部経過しているケース

$$(\text{法定耐用年数} - \text{経過年数}) + (\text{経過年数} \times 20/100) = \text{残存耐用年数 (\#1)}$$

#1: 1年未満は切捨て。2年未満は2年。

#2: 経過年数の計算上、1年未満は年換算して計算していく。

* 償却方法:

償却方法には、通常、定額法や定率法（特殊な償却資産に対して、生産高比例法、取替法、リース期間定額法等）があります。通常減価償却資産の区分に応じて、また、事業所ごとに任意の償却方法を選択できます(選択の届出は、事業年度の確定申告書の提出期限までに、償却方法の変更の場合には事業年度の開始日の前日までに所轄税務署に行う必要があります)。なお、償却方法の選択届出を税務署におこなわない場合には、法定償却方法として建物、建物附属設備、構築物及び無形固定資産は定額法（定率法の選択適用は認められていません）、その他の大部分の資産は定率法となっています(平成28年4月1日以後に取得した資産に対する償却方法は次のとおりです)。

減価償却資産の種類			償却方法	
			選択届出可能	届出無し(法定)
有形減価償却資産	建物		定額法	
	建物附属設備及び構築物	下記以外	定額法	
		鉱業用	定額法又は生産高比例法	
	その他		定額法又は定率法	定率法
無形減価償却資産・生物		鉱業権	定額法又は生産高比例法	生産高比例法
		上記以外	定額法	
リース資産(平成20年4月1日以後に契約締結した所有権移転外リース取引のもの)			リース期間定額法	

以下の償却資産に対する法定償却方法を平成28年4月1日以後の取得から定率法は廃止となりました。

	償却方法
--	------

資産の区分	平成 28 年 3 月 31 日以前の取得	平成 28 年 4 月 1 日 以後の取得
建物附属設備及び構築物（鉱業用のこれらの資産を除く）	定率法	定額法
鉱業用減価償却資産（建物、建物附属設備及び構築物に限る）	定率法又は 生産高比例法	定額法又は 生産高比例法

注：リース期間定額法、取替法等は存置しています。

平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した資産と、同年 3 月 31 日以前に取得した資産において、償却計算の算式に違いがあります。後者には、旧を付けて旧定額法や旧定率法として区別しております。

（一）旧定額法

（取得価額 － 10%法定残存価額）× 旧定額法による償却率 ＝ 償却限度額

なお、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した資産の場合には、償却可能限度額（取得価額の 95%相当額）に達した年分の翌年分以後、その未償却残高（取得価額の 5%）に対して備忘価額 1 円を残し 5 年間で均等償却します（この取扱い、旧定率法等にも適用となります）。（取得価額 × 5%償却残存可能価額 － 1 円）÷ 5 年 ＝ 償却限度額

（二）旧定率法

（取得価額 － 累積償却額）× 旧定率法による償却率 ＝ 償却限度額

（三）定額法

取得価額 × 定額法による償却率 ＝ 償却限度額

（四）定率法

調整前償却額(#1) ≥ 償却保証額(#2)の場合：

（期首未償却残高、又は取得価額 － 累積償却額）× 定率法による償却率 ＝ 償却限度額

調整前償却額 < 償却保証額の場合：

改定取得価額(#3) × 改定償却率(#4) ＝ 償却限度額

#1：調整前償却額 ＝ 取得価額 × 定率法による償却率

#2：償却保証額 ＝ 取得価額 × 法定耐用年数に応じた保証率

#3：改定取得価額：次のいずれかとなります。

(i) 前年において改定取得価額を基に償却費を計算していないとき

前年末の未償却残高 ＝ 改定取得価額

(ii) (i) 以外のとき

前年の改定取得価額 ＝ 改定取得価額

#4：改定償却率：改定後の残耐用年数に基づく定率法による償却率

なお、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した資産の場合には、残存価額はゼロですが最終償

却時には1円の備忘価額になるまで償却をおこないます。

年の途中で業務に供した場合には、年間の償却額にその月数(1月未満は切上げて1月とする)を掛けて12で除して計算します。

減価償却費の計算上生じた円未満の端数は、継続適用して切捨て、切上げのどちらでも構いません。

*** 事業年度が1年未満の場合の償却限度額**

設立1期目や決算期の変更で、その事業年度が1年未満の場合には、原則として次のように算出した改定償却率を使用して償却限度額を計算することになります。

(一) 旧定額法、定額法、定率法の採用の場合

改定償却率(#1) = 法定耐用年数に応ずる償却率又は改訂償却率 X 事業年度の月数 / 12

(#1): 小数点以下第3位未満の端数は切上げ。

(二) 旧定率法の採用の場合

改定耐用年数(#2) = 法定耐用年数 X 12 / 事業年度の月数

改定償却率 = その改定耐用年数に応ずる償却率

(#2): 1年未満の端数は切捨て。

*** リース資産に係る償却方法の特例について:**

平成20年4月1日以後に締結する所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされる減価償却資産(リース資産)については、リース期間で均等償却をおこなう「リース期間定額法」により償却します。所有権移転外リース取引とは、リース取引(①その賃貸借に係る契約が、その期間中に解除することができないものであること、②賃借人がリース資産からの経済的利益を実質的に授受することができ、かつ、関連費用も実質的に負担すべきこととされているものであること)のうち、次のいずれかに該当するもの及びこれに準ずるもの(準ずるものとして、リース終了後、無償と変わらない名目的な再リース料で再リースされることが契約で定められているケース)以外のものとされています。

* リース取引契約無償又は名目的な対価でリース資産が賃借人に譲渡されるものであること

* 賃借人に著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること

* その使用可能期間中、賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること、又はその目的資産の識別が困難であると認められるものであること

* リース期間がその目的資産の耐用年数に比して相当短いものであること

*** 償却方法の変更について:**

(一) 定額法から定率法への変更

変更の1月1日(12月末決算会社)の未償却残高(又は改定取得価額) X その資産の耐用年数に応ずる定率法による償却率(又は改定償却率あるいは保証率) X 業務用月数/12

(二) 定率法から定額法への変更

(i) 取得価額

① 平成 19 年 3 月 31 日以前の取得資産

変更の 1 月 1 日(12 月末決算会社)の未償却残額を取得価額として、実際(当初)の取得価額の 10%を残存価額とする。

② 平成 19 年 4 月 1 日以後の取得資産

変更の 1 月 1 日(12 月末決算会社)の未償却残額を取得価額とする。

(ii) 耐用年数

以下の①又は②のいずれかを選択する。

① その資産について定められている耐用年数

② その資産について定められている耐用年数から経過年数(1 月 1 日の未償却残額を実際の取得価額で除した割合に応ずる耐用年数の未償却残額割合に対応する経過年数という)を控除した年数(但し、2 年未満は 2 年)

② 少額減価償却資産等 (貸付用資産は除く<節税・租税回避等の目的用>)

減価償却資産の中で使用可能期間が 1 年未満のもの又は取得価額が 10 万円未満のものは、業務に供したときに全額必要経費に算入します(取得価額の金額は、その法人が適用している消費税の経理処理方式に応じて判定することになります)。更に、以下のものは、特例で減価償却資産でも少額ということで業務に供したときに全額又は一部が必要経費として処理できます。

*** 取得価額が 30 万円未満** (一定の中小企業者等で青色申告法人に対する少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例：令和 6 年 3 月 31 日まで)：

一定の中小企業者等(*)に対する特例として、1 個又は 1 組で取得価額が 30 万円未満であるもの(但し、年間上限額として、年換算額で 300 万円を超える部分は認められない)。この特例を受けるためには、少額減価償却資産の取得価額に関する明細書を確定申告書に添付しなければなりません(別表 16(七))。なお、この資産は、固定資産税の対象資産から除外とはなりません。又、対象資産から貸付用(主要な事業として行われるものを除き)に供した減価償却資産は対象となりません(一括償却資産も同様)。

(*) 一定の中小企業者等の範囲 (以下のいずれかに該当する場合)：

- (一) 資本金又は出資金の額が 1 億円以下の法人で、同一の大規模法人(資本金等が 1 億円超の法人、又は資本等を有しない法人で従業員数が常時 500 人超の法人)に発行済株式総数の 1/2 以上を所有されている法人、或いは複数の大規模法人に発行済株式総数の 2/3 以上を所有されている法人を除く法人を中小企業者という。
- (二) 資本等を有しない法人で従業員数が常時 500 人超の法人を除く法人を中小企業者という。
- (三) 令和 2 年 4 月 1 日以後に取得する少額減価償却資産について、対象法人から、資本金 1 億円以下の法人でも常時使用する従業員の数が 500 人超の法人を除外する。 常時

使用する従業員の数には、正社員のみではなく、パート・アルバイト等の非正規社員も含めてカウントされます。

*** 取得価額が 20 万円未満(一括償却資産):**

全企業を対象にして 1 個又は 1 組で取得価額 20 万円未満の一括償却資産に対する特例として、3 分の 1 に相当する金額を事業に供した事業年度から 3 年間に均等で必要経費算入が認められています(一括償却対象額を 36 で除しその事業年度の月数を乗じて計算)。例え、2 年目以降で除却等があっても、この 3 分の 1 償却は継続させます。この特例を受けるためには、一括償却対象額や必要経費算入した計算明細書を確定申告書に添付しなければなりません(別表 16(八))。

③ 資本的支出と修繕費

固定資産は使用・時間の経過とともに修理、改良等の支出が発生することがありますが、そのときに支出内容・状況により修繕費として必要経費処理ができるもの、逆に資本的支出として資産(減価償却資産)計上しなければならないものと判定しなければなりません。基本は、支出した金額のうち、固定資産の使用可能期間を延長させる部分や固定資産の価額を増加させる部分に対応する金額は資本的支出となりますが、その判定は簡単ではありません。そこで税法規定で、以下のようないくつかの判定基準を設けています。

*** 少額又は周期の短い支出のケース:**

一つの計画に基づき同一の固定資産に対しておこなう修理、改良等の場合には、次のいずれかに該当すれば修繕費として認められます。

- (i) それに要した支出金額が、年間で 20 万円未満であること
- (ii) その行為が概ね 3 年以内の期間を周期として行なわれることが実績で明らかであること

*** 形式区分基準による修繕費の判定:**

支出区分の判定が困難な場合に、次のいずれかに該当すれば修繕費として認められる。

- (i) その支出金額が 60 万円未満であること
- (ii) その支出金額が、該当する固定資産の前期末における取得価額の概ね 10%以下であること

*** 支出区分の特例:**

支出区分の判定が困難な場合に、継続適用を要件として次のいずれか少ない金額を修繕費、残額を資本的支出とすることを認めています。

- (i) その支出金額の 30%相当額
- (ii) 該当する固定資産の前期末における取得価額の概ね 10%相当額

*** 資本的支出の取扱い:**

(一) 原則として、資本的支出は、該当減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくするもの

を新たに取得したものとして取扱うことになります(追加償却資産)。

(二) 平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した資産に対する資本的支出は、原則処理に替えて当該減価償却資産の取得価額に加算することができます。

(三) 定率法を採用していた場合には、

(1) その資本的支出の翌年 1 月 1 日(12 月末決算会社)における未償却残高に当資本的支出を加算して償却計算することを認めています。

(2) 期中に資本的支出が複数回行なわれた場合、種類及び耐用年数が同じ資産であれば、翌年 1 月 1 日(12 月末決算会社)に新たに取得したものとして支出額を合算して償却計算することもできます。

(3) 平成 19 年 4 月 1 日以後、かつ、平成 24 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産(本体資産)について 250%定率法により償却を行っていたところ、この本体資産に対して平成 24 年 4 月 1 日以後に資本的支出を行った場合には、この資本的支出により新たに取得したものとされる追加償却資産については 200%定率法が適用されることになるという点です(上記(1)の適用は認められません)。この場合、本体資産と追加償却資産の償却方法・償却率が異なることになる点に留意が必要です。

(四) 平成 28 年 4 月 1 日以後に行われた資本的支出(建物附属設備・構築物)

資本的支出については、原則として、新規資産の取得とみなして償却します(法令 55 条 1 項)。したがって、既存の建物附属設備・構築物が定率法適用であっても、それらに対して平成 28 年 4 月 1 日以後に行われた資本的支出については、定額法が適用されます。本体と資本的支出に異なる償却方法が適用されるケースが生じますので、留意が必要です。

また、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得された旧定額法または旧定率法が適用されている建物附属設備・構築物に対して行われた資本的支出については、それが平成 28 年 4 月 1 日以後に行われたものであっても、既存の建物附属設備・構築物の取得価額に資本的支出の金額を加算して、一体として旧償却方法で償却計算する特例(法令 55 条 2 項)の適用も認められます。

しかし、資本的支出を行った事業年度の翌事業年度の期首に既存の資産の帳簿価額と資本的支出の帳簿価額を合算した金額を取得価額とする 1 つの減価償却資産を取得したとみなして償却する特例(法令 55 条 4 項)の適用は認められません。定率法同士でないと、この特例は認められないからです。

多額の資本的支出のケース：

なお、資本的支出がその中古資産の再取得価額(新品の価額)の 50%超となる場合には、その支出に対する耐用年数は、法定耐用年数によることになります。又、資本的支出がその中古資産の取得価額(中古品の価額)の 50%超となる場合には、合理的に見積りの耐用年数によるか、或いは耐用年数基本通達 1-5-6 の算式による年数によることになります。

④ 特別償却・割増償却について:

経済政策上の観点から特定資産に対して、普通償却以外に特別償却や割増償却が認められています。特別償却をその形式によって2つに大別できます。その一つが、特定の減価償却資産を取得したときに一時にその取得金額の何割かを損金に算入することを認めるもので、通常、初年度償却といわれ、これが狭義の特別償却です。他の一つが、各事業年度で普通償却に一定の割合で割増するもので、通常、加速償却といわれ、これが割増償却とされています。例えば、中小企業者が機械等を取得した場合の特別償却、倉庫用建物等に対する割増償却、等。

特別償却は、主として産業の育成及び特定の経済効果を与える政策的な見地から、特定の企業(原則として、青色申告法人)又は特定の事実がある場合において認められています。なお、圧縮記帳の課税の特例(収用又は換地処分等により取得した資産や特定資産の買換え又は交換により取得した資産に対して)を受けたものには適用されません。特別償却額の計上方法には、損金経理による償却の方法の他、損金経理により特別償却準備金として積立てた場合(剰余金の処分による積立も含む)にも、その損金算入が認められます。なお、特別償却限度額に満たない金額(特別償却不足額)については青色申告法人に限り、1年間の繰越しが可能です。

租税特別措置法で認められている主な特別償却・割増償却(税額控除も含む)は次のとおり。

特別償却の種類	対象法人、対象設備の範囲等	限度額	
		特別償却等	税額控除
中小企業投資促進税制: 中小企業者等の機械等(平成 10.6.1 から令和 7.3.31 まで) (①機械装置で、1 台又は 1 基で取得価額 160 万円以上、②ソフトウェアで 70 万円以上、③車両総重量 3.5 トン以上の貨物自動車、④内航船舶) 新品を指定事業に供する	中小企業者等(資本金 3 千万円以下)で大規模法人(資本金 1 億円超の法人で、単独所有で 50%以上、又は複数所有で 3 分の 2 以上の所有関係。なお、所有割合判定では、親会社の同族関係者の持株等は考慮しません)の所有法人を除き、常時勤務従業員数が 1 千人以下等)が新品の一定の機械装置等を取得し事業に供した場合には、特別償却、又は税額控除の選択可(特別償却の適用要件としては、資本金 1 億円円	基準取得価額の 30% (なお、内航船舶の基準取得価額は、実際の取得価額の 75%相当額)	次の①と②のいずれか少額の金額 ①基準取得価額(内航船舶では、取得価額の 75%相当額)の 7% ②当期法人税額の 20% また、①>②のときには、限度超過額を 1 年間の繰越控除可

	以下の中小企業者等)		
医療用機器等(昭和54年4月1日~令和7年3月31日)	医療保険業を営むもので一定の医療用機器等取得し事業に供した場合には、特別償却が可。 ①高度・先進医療の提供に資する医療用機器(取得価額が5百万円以上で、薬事法の承認から2年以内) ②医療の安全確保に資する医療用機器は、平成27.3.31までで廃止	取得価額に次の割合を乗じた金額。 ①の一定の医療用機器は12% ②の一定の医療用機器は16%	適用無し
その他	● 倉庫用建物等の割増償却(令和6.3.31まで) 対象: 一定の認定を受けた事業者が取得等する倉庫用の建物等及び構築物とし、貸付に供するものを除く。 ①2階以上の普通倉庫では、床面積が6,000㎡以上 ②平屋の普通倉庫では、床面積が3,000㎡以上 ③冷蔵倉庫では、容積が6,000㎡以上	普通償却限度額の8%	次の①と②のいずれか少額の金額 ①取得価額の15%(建物等は8%) ②当期法人税額の20% また、①>②のときには、限度超過額を1年間の繰越控除可 適用無し

中小企業投資促進税制の期限延長と見直し

中小企業の特定指定事業者が所定の対象資産を購入したときには、30%の特別償却、又は7%税額控除(資本金3千万円以下の場合には税額控除との選択可)の適用があります。

対象資産とは、①機械装置：160万円以上、②測定・検査工具：120万円以上、③ソフトウェア：70万円以上、④貨物普通自動車：車両総重量3.5トン以上、⑤内航船舶：全ての新品購入。

(1) 適用期限を2年延長(2025年(令和7)年3月31日まで)となります。

(2) 指定対象事業に以下業種が追加されます。

イ 不動産業

ロ 物品賃貸業

ハ 料亭、バー、キャバレー、ナイトクラブその他これに類する事業（生活衛生同業組合の組合員が行うものに限る）

（３）対象法人に商店街振興組合が追加、等

中小企業等経営強化法に係る税制措置（固定資産税特例と中小企業経営強化税制）

平成 28 年 7 月 1 日より施行された中小企業等経営強化法による「経営力向上計画」（人材育成、コスト管理等のマネジメントの向上や設備投資等により、事業者の生産性を向上させるための計画であり、認定された事業者は、税制や金融の支援等を受けることができます）の認定を受けた中小企業者等は、一定の要件を満たす場合、以下の税制措置を受けることができます。

平成 29 年度税制改正により、税制措置として拡充となりました「固定資産税の軽減措置特例」と改組・創設された「中小企業経営強化税制」の 2 つとなりました。又、中小企業に対する他の投資優遇制度(中小企業投資促進税制と特定中小企業者等の経営改善設備投資促進税制)も併せて以下に紹介します。

A. 生産性向上や賃上げに資する中小企業の設備投資に関する固定資産税の特例措置

中小企業が、市町村の基本計画に基づいて作成した「先端設備等導入計画（導入計画）」について、市町村の認定を受け、その「導入計画」に記載された機械装置等を取得した場合に、3 年間、固定資産税が 1/2 に軽減されます。

この措置の適用を受けるためには、投資利益率が年平均 5%以上という投資利益率要件を満たす「投資計画」について、税理士等の認定経営革新等支援機関による事前確認を受け、「事前確認書」の発行を受ける必要があります。この「投資計画」と「事前確認書」を「導入計画」に添付して、市町村に提出する流れとなります。

また、雇用者全体の給与が 1.5%以上増加することを従業員に表明し、その「賃上げ表明を証明する書類」を「導入計画」に添付して市町村の認定を受けた場合には、最大 5 年間、固定資産税が 1/3 に軽減されます。この書類の具体的な内容については、現時点では決まっていません（2023 年 3 月 26 日時点）。

なお、賃上げ表明をした場合は、2024 年 3 月までの取得では 5 年間、2025 年 3 月までの取得は 4 年間と軽減期間が延びるため、設備投資を考えている場合は、早期の取得の方が有利となります。

固定資産税の特例措置の概要：

特例措置の対象企業	市町村から先端設備等導入計画の認定を受け、かつ、資本金 1 億円以下等の中小企業
計画認定要件	3～5 年の計画期間における労働生産性が年平均 3%以上向上等、基本方針や市町村の導入促進基本計画に沿ったものであること

対象設備等	設備の種類	最低価額要件	投資利益率要件
	機械及び装置	160 万円以上	投資利益率が年率 5%以上の投資計画に記載された設備（認定経営革新等支援機関が確認）
	測定工具及び検査工具	30 万円以上	
	器具備品.	30 万円以上	
	建物附属設備	60 万円以上	
特例措置	通常、固定資産税評価額の 1.4% * 計画中に賃上げ表明記載無し：3 年間、課税標準を 1/2 に軽減 * 計画中に賃上げ表明記載有り：以下の期間、課税標準を 1/3 に軽減 ①令和 6 年 3 月末までに設備取得：5 年間 ②令和 7 年 3 月末までに設備取得：4 年間 賃上げ表明とは、雇用者全体の給与額が 1.5%以上増加することを従業員に表明すること。		
適用期限	2 年間（令和 7 年 3 月末までに設備取得したもの）		

B. 中小企業経営強化税制

青色申告書を提出する中小企業者等で中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けたものが、平成 29 年(2017 年)4 月 1 日から令和 7 年(2025 年)3 月 31 日までの間に、生産等設備を構成する機械装置、工具、器具備品、建物、建物附属設備、及びソフトウェアで特定経営力向上設備等に該当するもののうち、一定の規模以上のものの取得等をして、その特定経営力向上設備等を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合に、その普通償却限度額との合計で取得価額までの特別償却（即時償却）と、その取得価額の 7%（特定中小企業者等では 10%）の税額控除（但し、法人税額の 20%が限度で、控除限度超過額は 1 年間繰越可能）との選択適用が認めるといいます。

制度の目的	生産性の高い先進的な設備や生産ライン等の改善のための設備投資に対する税制支援（即時償却又は税額控除）を行い、中小企業者の民間投資を活性化させる。
適用法人	青色申告書を提出する中小企業者等で、経営力向上計画の認定を受けた事業者。 具体的には、資本金 1 億円以下の企業、もしくは従業員千人以下の事業者、組合等。
適用要件	「生産等設備」を構成する「特定経営力向上設備等」のうち、一定規模以上のものを取得等し、その設備を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合。
指定事業	一部の事業は対象外、例えば、金融業、電気業（太陽光発電設備に関し、全量売電の場合には、電気業の用に供する設備として指定事業外となりま

	す)、映画業を除く娯楽業、風俗営業等であるが、ほぼ全営業が指定事業の対象とされる。				
生産等設備とは	法人の指定事業用に直接供される生産等設備の減価償却資産で構成されるもの。 従って、本店、寄宿舍等の建物附属設備、福利厚生施設等は非該当となります。国内への投資であること。中古資産・貸付資産でないこと等。				
特定経営力向上設備等とは	経営力向上設備等（①生産性向上設備と②収益力強化設備）のうち経営力向上に著しく資する一定のもので、その法人の認定を受けた経営力向上計画に記載されたもの。				
①生産性向上設備（A 類型）：個別設備の性能の向上の度合いを確認	種類	最低取得価額	販 売 開 始 (*1)	用途・細目	経営力向上要件(*1)
	機械装置	1 台 160 万円以上	10 年以内	限定なし	旧モデル比で経営力に資するものの指標が年平均 1 % 以上向上
	工具	1 台 30 万円以上	5 年以内	測定工具及び検査工具に限る	
	器具備品	1 台 30 万円以上	6 年以内	限定なし	
	建物附属設備	1 台 60 万円以上	14 年以内	限定なし	
	ソフトウェア	1 台 70 万円以上	5 年以内	稼働状況等を情報収集機能及び分析等するものに限る	
* 1：ソフトウェア及び旧モデルがないもの(*1 の販売開始要件を満たすこと) 以外は、同メーカーの旧モデル比で経営力の向上に資するものの指標（生産効率、エネルギー効率、精度等）が年平均 1%以上向上するものであること。 確認者：工業会等による証明書で、販売開始時期と生産性向上に係る要件を確認するために取得する必要があります。 証明書を入手後、経営力向上計画の申請書に当該証明書を添付して事業分野別の主務大臣に申請して認定を受けることになります。 基本的なフロー：					

	イ 証明書「入手」 ロ 計画「申請」 ハ 計画「受理」 ニ 計画「認定」 ホ 設備「取得」 ヘ 設備「事業供用」	
②収益力強化設備（B 類型）：設備投資計画の投資収益力を確認	① 経済産業局の確認を受けた投資計画に記載された設備（機械装置 160 万円以上、工具 30 万円以上、器具備品 30 万円以上、建物附属設備 60 万円以上、及びソフトウェア 70 万円以上）。 ② 投資利益率が年平均 5 % 以上となることが見込まれる投資計画に係る設備であること。 確認者：確認申請は所轄の経済産業局に対して行いますが、設備投資計画案については、税理士又は公認会計士から事前確認書を得ておくことが必要となります。 経済産業局から確認書を入手後、経営力向上計画の申請書に当該確認書を添付して事業分野別の主務大臣に申請して認定を受けることになります。 基本的なフロー： イ 投資計画「事前確認」 ロ 投資計画確認書「発行申請」 ハ 確認書「入手」 ニ 計画「申請」 ホ 計画「受理」 ヘ 計画「認定」 ト 設備「取得」 チ 設備「事業供用」	
特別償却と税額控除との選択適用	その普通償却限 7 %（資本金 3 千万円以下の特定中小企業者等では 10 %）の税額控除（但し、法人税額の 20 % が限度（20 % 限度は、中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制及び経営改善設備投資促進税制における税額控除額の合計で 20 %）で、控除限度超過額は 1 年間繰越可能）との選択適用が認めるといいます。	
	中小企業者等	即時償却、又は税額控除（取得価額の 7 %）
	特定中小企業者等	即時償却、又は税額控除（取得価額の 10 %）
適用時期	同法の施行日（平成 29 年 4 月 1 日）から令和 7 年 3 月 31 日までの間の取得等。	

C. 経営力向上計画の概要

中小企業等経営強化法による「経営力向上計画」は、人材育成、コスト管理等のマネジメントの向上や設備投資等により、事業者の生産性を向上させるための計画であり、認定された事業者は、税制や金融の支援等を受けることができます。また、計画申請においては、経営革新等支援機関（士業等の専門家、商工会議所・商工会、地域金融機関等）のサポートを受けることが可能です。

(1) 申請・認定の時期（弾力的な運用可）

原則、経営力向上計画の申請・認定は、設備の取得前に行う必要がありますが、①取得後 60 日以内に計画が「受理」され、かつ、②設備の「取得」と計画の「認定」が同一事業年度内であれば、設備の取得後の計画申請・認定も容認されます。

具体的には、中小企業経営強化税制の A 類型については、工業会等の証明書の入手の前から設備の取得等が可能となります。一方で、B 類型は、経済局に投資計画の確認書の「発行申請」を行った後に設備の取得等が可能となります。また、固定資産税の軽減と同様に「60 日ルール」が課され、設備の取得日から 60 日以内に経営力向上計画が「受理」されることが必要となります。加えて、A 類型、B 類型ともに、設備の「取得」と同一事業年度内に計画が「認定」されることも必要となります。

(2) 計画認定申請書

計画認定申請書は事業分野別の主務大臣に提出し認定を受けることになります。記載内容は以下のようになります。

①企業の概要、②現状認識、③経営力向上の目標及び経営力向上による経営の向上の程度を示す指標、④経営力向上の内容など簡単な計画、等を策定することになります。

中小企業経営強化税制の見直し

特定経営力向上設備等の対象から、本業以外でコインランドリー業と暗号資産マイニング業の機械装置でその管理の概ね全部を他の者に委託するものは適用除外となり、その適用期限を 2 年延長（令和 7 年 3 月 31 日まで）する（所得税も同様）。

中小企業経営強化税制は、経営力向上計画の認定を受けた一定の中小企業者等が、特定経営力向上設備等を取得等して指定事業の用に供した場合に、その事業年度に即時償却又は取得価額の 7%（資本金 3 千万円以下は 10%）等の税額控除ができる。

上記の改正は、令和 5 年 4 月 1 日以後の取得等から適用。

特定経営力向上設備等の概要：

類型	要件	対象設備
生産性向上設備 (A 類型)	生産性が旧モデル比 1%以上 向上する設備	＊機械装置（160 万円以上） ＊工具（30 万円以上）：A 類型の場合 には測定工具又は検査工具に限る ＊器具備品（30 万円以上） ＊建物附属設備（60 万円以上）
収益力強化設備 (B 類型)	投資収益性が年平均 5%以上 の投資計画に係る設備	
デジタル化設備	可視化、遠隔操作、自動制御	

(C 類型)	化のいずれかに該当する設備	* ソフトウェア (70 万円以上) : A 類型の場合には設備の稼働状況等に係る情報収集機能及び分析・指示機能を有するものに限る
経営資源集約化設備 (D 類型)	修正 ROA 又は有形固定資産回転率が一定割合以上の投資経営に係る設備	

D. 中小企業投資促進税制

上述以外に中小企業に対する投資優遇税制の中に、中小企業投資促進税制があり、平成 31 年度税制改正により、対象資産から器具備品が除外され、適用期限が令和 7 年 3 月 31 日までとなっています。

特別償却の種類	対象法人、対象設備の範囲等	限度額	
		特別償却等	税額控除
中小企業者等の機械等(平成 10.6.1 から令和 7.3.31 まで) (①機械装置で、1 台又は 1 基で取得価額 160 万円以上、(但し、概ね全てを委託する本業以外のコインランドリー業の機械装置を除外) ②ソフトウェアで 70 万円以上、③測定・検査工具で 120 万円以上、④車両総重量 3.5 トン以上の貨物自動車、⑤総トン 500 トン以上の船舶 新品を指定事業に供する	中小企業者等(資本金 3 千万円以下)で大規模法人(資本金 1 億円超の法人で、単独所有で 50%以上、又は複数所有で 3 分の 2 以上の所有関係。なお、所有割合判定では、親会社の同族関係者の持株等は考慮しません)の所有法人を除き、常時勤務従業員数が 1 千人以下等)が新品の一定の機械装置等を取得し事業に供した場合には、特別償却、又は税額控除の選択可(特別償却の適用要件としては、資本金 1 億円以下の中小企業者等)	基準取得価額の 30% (なお、内航船舶の基準取得価額は、実際の取得価額の 75%相当額)	次の①と②のいずれか少額の金額 ①基準取得価額(内航船舶では、取得価額の 75%相当額)の 7% ②当期法人税額の 20% (20%限度は、中小企業経営強化税制、中小企業投資促進税制及び経営改善設備投資促進税制における税額控除額の合計で 20%) また、①>②のときには、限度超過額を 1 年間の繰越控除可

E. 特定中小企業者等の経営改善設備投資促進税制(商業・サービス業・農林水産業の中小企業等の設備投資促進税制) : 廃止

事業継続力強化設備投資促進税制（防災・減災設備の特別償却制度）の創設:

中小企業等経営強化法の改正を前提に、中小企業における防災・減災設備の特別償却制度を創設されます。

青色申告書を提出する特定中小企業者のうち、同法の事業継続力強化計画又は連携事業継続力強化計画の認定を受けたものが、同法の施行日から令和 7 年 3 月 31 日までの間に、これらの計画に係る特定事業継続力強化設備等（一定の機械装置、器具備品、建物附属設備）の取得等して、その事業用に供した場合、その取得価額の 20% の特別償却ができる。

対象設備	具体例	最低投資額（取得価額）
機械装置	自家発電機、排水ポンプ等	1 台・1 基が 100 万円以上
器具備品	制震・免震ラック、衛星電話等	1 台・1 基が 30 万円以上
建物附属設備	止水板、防火シャッター、排煙設備等	1 件が 60 万円以上

地方拠点建物等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度

青色申告法人で地域再生法の改正法の施行日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に地域再生法の地方拠点強化実施計画について承認を受けたものが、その承認日から 2 年以内に、その地方拠点強化実施計画に記載された建物及びその附属設備並びに構築物で、一定規模以上のものを取得等し、事業用に供した場合には、その取得価額の 15%(なお、地域再生法による特定施設の特定地域から大都市等以外の地域への移転の場合には 25%)の特別償却とその取得価額の 2%(なお、地域再生法による法人の特定施設の特定地域から大都市等以外の地域への移転の場合には 4%)の税額控除のいずれかを選択適用できます。 但し、税額控除の控除限度額は、当期の法人税額の 20%となっています。

なお、地域再生法の改正法の施行日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に地方拠点強化実施計画について承認を受けた法人が取得等をしたものについては、その特別償却とその取得価額の 4%(なお、法人の特定施設の特定地域から大都市等以外の地域への移転の場合には 7%)の税額控除のいずれかを選択適用できます。

上記の投資減税では、移転促進地域(東京 23 区等)から本社機能を地方に移転する場合、設備投資額の 25%を前倒償却(特別償却)するか、投資額の最大 7%の税額控除を受けるかを選択できます。 移転ではなく、地方にある既存の本社機能を拡張する設備投資の場合でも、15%の特別償却か最大 4%の税額控除を受けるかを選択できます。 なお、三大都市圏等へ移転しても税優遇の対象としない除外地域となるようですが、今後、

優遇地域が具体的に決められます。

適用法人	地域再生法の改正法の施行日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に地域再生法の地方拠点強化実施計画について承認を受けた青色申告法人		
対象資産	その承認日から 2 年以内に、その地方拠点強化実施計画に記載された建物及びその附属設備並びに構築物で、一定規模以上のものを取得等し、事業用に供した場合。 「一定規模以上のものを取得等」とは、一の建物及びその附属設備並びに構築物の取得価額の合計額が、2,500 万円以上(中小企業者においては 1,000 万円以上)のものとなります。		
税制措置		特別償却	税額控除
① 移転型：地域再生法による特定施設の特定地域から大都市等以外の地域への移転の場合	平成 29 年 3 月 31 日までの間に地方拠点強化実施計画について承認を受けた法人が取得等	25%	7%
	上記以外(平成 29 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までの間)		4%
② 拡充型：上記以外	平成 29 年 3 月 31 日までの間に地方拠点強化実施計画について承認を受けた法人が取得等	15%	4%
	上記以外(平成 29 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までの間)		2%
税額控除の控除限度額			当期の法人税額の 20%

地域中核企業向け設備投資促進税制の創設

企業立地促進法の改正を前提に、青色申告法人（中小企業者などに限定されず大企業も対象）が同改正法の施行日（平成 29 年 7 月 31 日）から令和 7 年 3 月 31 日までの間に、一定の計画（国の確認が必要）に係る一定の地域内で一定の施設等（取得価額の合計が 2 千万円以上）を新設、又は増設した場合に、その施設等を構成する機械装置、器具備品、建物・建物附属設備・構築物の取得等をして、一定の事業用に供したとき

は、取得価額（現在、本制度の上限は 80 億円）の 40％（建物・建物附属設備・構築物は 20％）の特別償却、又は 4％（建物・建物附属設備・構築物は 2％）の税額控除（但し、法人税額の 20％が限度）との選択適用ができます。

なお、中小企業者等以外の法人が平成 30 年 4 月 1 日から令和 5 年 3 月 31 日までの開始事業年度において、所定の適用要件を満たさない場合には税額控除の適用は受けられません。

対象設備	特別償却	税額控除
機械装置、器具備品	40％	取得価額の 4％
建物・建物附属設備・構築物	20％	取得価額の 2％

（１）地域中核事業計画の認定ポイント（都道府県による認定）

- ① 都道府県の策定する基本計画に合致していること
- ② 地域経済に対して高い波及効果があること
- ③ 国内外における競争力を有すること

（２）確認における追加要件あり（国による確認：有識者で構成される第三者委員会で評価）

⑤ ソフトウェアの開発と償却

取得したソフトウェアは無形減価償却資産になりますので、その取扱い是有形固定資産と同様となります。従いまして、取得価額が 10 万円未満のものは少額減価償却資産として全額損金に算入できます(消耗品費、事務消耗品費、備品費、等の勘定)。取得価額が 10 万円以上の取扱いは以下のようになります

1. 原則

その取得価額が 10 万円以上のソフトウェアは、無形固定資産(無形減価償却資産)として勘定科目「ソフトウェア」で資産計上し、定額法で減価償却を行ないます(減価償却費の勘定)。その耐用年数は、用途別に次の 3 区分になります。

- (1) 研究開発目的: 3 年
- (2) 複写して販売目的の原本となるもの: 3 年
- (3) その他「自社利用目的」: 5 年

2. 特例

(1) 一括償却の特例（取得価額が 20 万円未満）

取得価額が 10 万円以上 20 万円未満のソフトウェアは、一括減価償却資産として 3 年以内の均等償却が可能

取得価額 X その事業年度月数/36ヶ月 = 減価償却費

例え、2 年目以降で除却等があっても、この 3 分の 1 償却は継続させます。

この特例を受けるためには、一括償却対象額や必要経費算入した計算明細書を確定申告書に添付しなければなりません(別表 16(八))。

(2) 中小企業者等の少額減価償却資産の特例（取得価額が 30 万円未満）

一定の中小企業者等で青色申告法人が、取得価額 30 万円未満のソフトウェアを令和 4 年(2022 年)3 月 31 日までに取得し事業に供した場合には、一定の要件下でその取得価額相当額を損金に算入が可能。（但し、年間上限額として、年換算額で 300 万円を超える部分は認められない）。

この特例を受けるためには、少額減価償却資産の取得価額に関する明細書を確定申告書に添付しなければなりません(別表 16(七))。

一定の中小企業者等の範囲(以下のいずれかに該当する場合)：

- ① 資本金又は出資金の額が 1 億円以下の法人で、同一の大規模法人(資本金等が 1 億円超の法人、又は資本等を有しない法人で従業員数が常時 500 人超の法人)に発行済株式総数の 1/2 以上を所有されている法人、或いは複数の大規模法人に発行済株式総数の 2/3 以上を所有されている法人を除く法人を中小企業者という。
- ② 資本等を有しない法人で従業員数が常時 500 人超の法人を除く法人を中小企業者という。

⑥ 繰延資産の償却

事業に関連して支出する費用のうち支出の効果が 1 年以上に及ぶ一定のものについて、その効果の期間に亘り償却していくことになります。税制上、繰延資産計上すべき一定のものを規定しています。主なものは次のとおりです。

- (一) 創立費：法人の設立のために支出した費用
- (二) 開業費：開業のための特別に支出する広告宣伝費、接待費、旅費、調査費等の他、法人の設立後事業を開始するまでの間に開業準備として支出した費用
- (三) 開発費：新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、資源の開発又は市場の開拓のために特別に支出した費用
- (四) 株式交付費・社債等発行費
- (五) 自己の便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用(償却期間について、専ら負担者の使用：施設の耐用年数の 7/10, その他：施設の耐用年数の 4/10)
- (六) 自己が便益を受ける共同的施設の設置又は改良のために支出する費用(例えば、商店街における共同アーケード、日よけ、アーチ等の設置のために共同で負担した場合には、償却期間は 5 年であり、その施設の耐用年数が 5 年未満のときには、その年数で償却する)
- (七) 資産(建物や電子計算機)の賃貸又は使用のために支出する権利金、立退料その他の費用

- (八) 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用：ノーハウの一時金・頭金(原則、償却期間は5年)
- (九) 製品等の広告宣伝用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用(償却期間について、その耐用年数の7/10、但し5年超になる場合には5年)
- (十) その他、自己が便益を受けるために支出する費用：同業者団体等への加入金(償却期間は5年)、等
- (イ) 繰延資産の償却
- * 任意償却(帳簿価額が償却限度額)となるのが、上記の(一)から(四)までのもの。
 - * その他は一定の償却期間で償却額は月数計算
- なお、支出金額が20万円未満の少額繰延資産は、全額を損金経理できます。

引当金：

①貸倒引当金

貸倒引当金とは、その有する金銭債権のうち将来その貸倒れ等の損失が見込まれるものを「個別評価金銭債権」、現在において貸倒れの損失が見込まれないものを「一括評価金銭債権」とに区分し、その損失の見込額を損金経理したときには、その金額のうち一定の限度額までを損金に算入できる制度をいいます。

A. 個別評価金銭債権に係る繰入限度額の計算

債務者ごとに、下記の繰入事由に応じて、実質的に債権とみられない部分の金額や取立て等の見込みがある部分の金額を除いて繰入限度額を算定します。

区分	繰入事由	繰入限度額
1号	更生計画認可の決定、再生計画認可の決定、特別清算に係る協定の認可の決定等の事由に基づいてその弁済を猶予され、又は賦払により弁済される場合	その事由が生じた年度の翌事業年度から5年以内に弁済されることとなっている金額以外の金額
2号	債務超過の状態が相当期間継続し、かつ、その営む事業に好転の見通しがなく、災害、経済事情の急変等により多大な損害が生じたこと等により、一部の金額に取立て等の見込みがないと認められる場合(1号を除く)	その一部の金額に取立て等の見込みがないと認められる金額
3号	更生手続、再生手続、破産手続、又は特別清算の開始の申立て等の事由が生じている場合や、手形交換所による取引停止	その金銭債権の額(実質的に債権とみられない部分の金額及び取立て等の見込みがある部分の金額を

	処分があった場合(1号及び2号を除く)	除く)の50%相当額
4号	外国の政府、中央銀行又は地方公共団体に対する金銭債権のうち、これらの者の長期にわたる債務の履行遅延により、その経済的な価値が著しく減少し、かつ、その弁済を受けることが著しく困難であると認められる事由が生じている場合	その金銭債権の額(実質的に債権とみられない部分の金額及び取立て等の見込みがある部分の金額を除く)の50%相当額

B. 一括評価金銭債権に係る繰入限度額の計算

繰入限度額は、原則として法人の有する一括評価金銭債権(全金銭債権から個別評価金銭債権と非適格合併等により合併法人等に移転する金銭債権を除く)の帳簿価額の合計額に貸倒実績率を乗じた金額となります。

繰入限度額 = 一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額 × 貸倒実績率

貸倒実績率(小数点以下4位未満切上げ) = $a \div b$

a = (前3年以内の事業年度における貸倒損失の額 + 同事業年度内の個別評価金銭債権の貸倒引当金の繰入額の損金算入額 - 同事業年度内の個別評価金銭債権の貸倒引当金の戻入額の益金算入額 - 合併法人等が引継ぎを受けた貸倒引当金の益金算入額) × (12 ÷ 前3年以内の事業年度における事業年度の月数の合計数)

b = 前3年以内の事業年度終了時における一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額 ÷ 前3年以内の事業年度における事業年度の数

法定繰入率(中小企業等に対する特例措置):

なお、中小法人等に該当する法人には、貸倒実績率による計算に代えて、業種別に定められた法定繰入率を使用して繰入限度額の計算を行うことができる特例措置があります。

業種	法定繰入率
卸売業及び小売業(飲食業及び料理業を含む)	1,000分の10
製造業(電気業、ガス業、熱供給業、水道業及び修理業を含む)	1,000分の8
金融業及び保険業	1,000分の3
割賦販売小売業及び割賦購入あっせん業	1,000分の13
その他の事業	1,000分の6

「中小法人等」とは、一般的には資本金が1億円以下の法人もの又は資本金を有しないものの、公益法人等又は共同組合等、人格のない社団等ですが、下記の法人以外の法人をいいます。

資本金・出資金が1億円超の普通法人や、1億円以下の法人でも5億円以上である大法人による完全支配関係がある法人、並びに保険業法に規定する相互会社及び外国相互会社は、「中小企業等」に該当しません。

なお、公益法人等及び協同組合等について、平成31年3月31日までの間に開始した各事

業年度では、特例として、上記で計算した金額(一般法人の繰入限度額)にたいして、現在 110%相当額が繰入限度額となります。

公益法人等又は協同組合等の貸倒引当金の特例の廃止：

特例は適用期限の到来時に廃止となります。経過措置として、平成 31 年 4 月 1 日から令和 元 5 年 3 月 31 日までの間の各開始事業年度における貸倒引当金の繰入限度額は、現行法による割増率（10％）に対して 1 年ごとに 5 分の 1 ずつ縮小した率（例：平成 31 年 4 月 1 日～令和 2 年 3 月 31 日は 8％、令和 2 年 4 月 1 日～令和 3 年 3 月 31 日は 6％、等）による割増となります。

貸倒引当金の適用対象法人：

平成 24 年度改正で、貸倒引当金の適用対象法人が以下の法人に限定になっています。

● 中小法人等	① 資本金・出資金が 1 億円以下の普通法人(資本金が 5 億円以上である大法人による完全支配関係がある法人等を除く)、又は資本若しくは出資を有しないもの(相互会社を除く) ② 公益法人等 ③ 協同組合等 ④ 人格のない社団等
● 銀行、保険会社その他これらに準ずる法人	銀行、保険会社、無尽会社、証券金融会社、債権回収会社、当関連持株会社、等
● 金融に関する取引に係る金銭債権を有する一定の法人	その法人が有する金銭債権のうち特定の金銭債権以外のものを貸倒引当金の対象債権から除外される。 リース資産の売買があったとされる場合のそのリース資産の対価の額に係る金銭債権を有する法人の金銭債権、第一種金融商品取引業者の信用取引に付随する金銭の貸付に係る債権等。

繰入限度額計算のステップ：

(1) 一括評価金銭債権の貸倒引当金の対象となる売掛債権等の範囲確定

(2) 実質的に債権とみられない金額の算定

「個別法」により計算しますが、特定の中小法人(平成 27 年 4 月 1 日に存在していた法人に限る)の場合には、個別法にするか、それとも「簡便法」により過去(基準年度 = 平成 27 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に開始した事業年度)の実績により実質的に債権とみられない額を計算することができ、事業年度ごとに有利な方を選択することができます。

「簡便法」による計算：

実質的に債権とみられない金額 = 期末一括評価金銭債権額 X (基準年度末の実質的に債権

とみられない額の合計額 ÷ 基準年度末の一括評価金銭債権額の合計額)<左記の割合での小数点以下 3 位未満の端数は切捨て>

- (3) 貸倒実績率の計算(中小法人等の場合には、法定繰入率との選択適用)
- (4) 繰入限度額の計算

③ 返品調整引当金

次の各要件を満たす法人、並びに返品の特約がある場合に限り、損金経理による返品調整引当金の繰入が認められていましたが、返品調整引当金制度は廃止となりました（経過措置あり）

(一) 次の事業を営む法人であること

- (1) 出版業、及び出版に係る取次業
- (2) 医薬品、医薬部外品、農薬、化粧品、既製服、蓄音機用レコード、磁気音声再生機用レコード又はデジタル式音声再生機用レコードの製造業、及びこれらの物品の卸売業

(二) 上記(一)の事業に係る棚卸資産の大部分に対して次の特約があること

- (1) 販売先からの求めに応じ、その棚卸資産を当初の販売価格によって、随時にかつ、無条件に買い戻す旨の特約
- (2) 販売先において、その棚卸資産の送付を受けた場合にその注文によるものかどうかを問わずこれを購入する旨の特約

繰入限度額の計算:

事業の種類ごとに次の算式で計算した金額のいずれか大きい金額が限度額となります。

(一) 期末売掛金の額 X 返品率 X 売買利益率

(二) 期末前 2 ヶ月間の売上金額(特約による買戻し額は控除しない) X 返品率 X 売買利益率
返品率 = 当事業年度及び前事業年度における特約に基づく返品額の合計額 ÷ 当事業年度及び前事業年度における売上高の合計額(特約による買戻し額は控除しない)

売買利益率 = (当事業年度の販売価額の総額 - 売上原価 - 販売手数料) ÷ 当事業年度の販売価額の総額(特約による買戻し額は控除する)

③退職給与引当金勘定の益金算入

平成 14 年改正により、退職給与引当金制度が廃止されています。制度の廃止に伴い、当該退職給与引当金勘定の金額が有していた法人は、所定の区分に応じて取り崩していくことになっています(益金に算入)。なお、取崩後の退職給与引当金勘定の金額が、期末退職給与の要支給額の合計額を超えるときは、その超過部分も取崩しが必要になります。

準備金：

準備金は、租税特別措置法によりその積立が認められているものです。特定の政策目的のために設けられたもので、その性格は費用性よりむしろ利益留保性の強いものが多く、引当金と異なり損金経理の他に剰余金の処分による積立も認められています。その代表的なものが、海外投資等損失準備金です。

①海外投資等損失準備金（適用期限令和6年3月31日まで）

(一) 適用対象法人

資源開発事業法人、資源開発投資法人、資源探鉱事業法人、資源探鉱投資法人の設立又は増資等の際に、株式等を取得した青色申告法人

(二) 積立限度額

資源開発事業法人及び資源開発投資法人の株式等に対して、30%

資源探鉱事業法人及び資源探鉱投資法人の株式等に対して、90%

(三) 取崩し

翌期以後5年間据置き、その後5年間で均等額を取崩し益金に算入する。

②その他準備金

その他として、特別修繕準備金、農業経営基盤強化準備金、原子力発電施設解体準備金(電気事業法人)、等があります。

固定資産譲渡益の圧縮記帳又は特別控除の特例：

固定資産を譲渡等により生じた譲渡益は、原則として所得金額の計算上益金に算入されることになります。しかし、その譲渡等が一定の要件を満たしているときには、その譲渡益への課税を繰延べ、又は軽減する特例を認めています。その課税の繰延べは、「圧縮記帳の課税特例」であり、課税の軽減は、「譲渡益のうち一定金額の特別控除(暦年で合計5千万円が限度)」によるものです。

(一) 経理方法

圧縮記帳とは、新たに取得した固定資産等の取得価額から譲渡益相当額を控除した金額を帳簿価額として記帳したうえで、取得価額と帳簿価額との差額を損金経理により所得の計算上損金に算入することにより、譲渡益相当額と相殺して譲渡時には課税関係を生じないこととする記帳方法です。譲渡益相当額だけ減額されて帳簿価額となっていることから、将来にわたって譲渡益相当額は実現していくことになりますので、課税の繰延べという効果が働いています。

固定資産については、その取得価額は実際の取得価額とし、評価替えは一定の事実該当する場合を除いて出来ないことが原則ですので、取得した固定資産につき取得価額を直接減額する方法に代え、特定目的の積立金を計上した場合には、その積立金額は損金として申告書上での申告調整(損金算入)ができることになっています(積立金

による方法)。なお、固定資産を直ちに取得できない場合もありますので、事情に応じて一定期間その譲渡益相当額を特別勘定の設定で繰延べることができます。特別勘定の設定は、積立金として積立てる方法でもよいし、仮受金等として経理することもできます。

(二) 主な圧縮記帳又は特別控除

項目	内容	圧縮 記帳	特別 控除
収用換地等の場合の所得の特別控除	公共事業の施工者からの買取り申出後 6 ヶ月以内に譲渡すること等を条件として 5 千万円までの特別控除が認められる。	-	○
収用等に伴い代替資産を取得した場合	補償金等をもって、収用等のあった事業年度において同種若しくは同効用の資産を取得した場合。	○	○
収用等に伴い代替資産を取得する見込みの場合	補償金等をもって、収用等のあった日から原則として、2 年以内に代替資産を取得する見込みがある場合	○ (特別勘定)	-
特定土地区画整理事業等のために譲渡した場合	土地等(信託の信託財産に属する土地等を含み、棚卸資産を除く)の譲渡について、その譲渡が土地区画整理事業、住宅街区整備事業等の場合には、譲渡益のうち 2 千万円までの特別控除	-	○
特定住宅地造成事業等のために譲渡した場合	土地等(信託の信託財産に属する土地等を含み、棚卸資産を除く)の譲渡について、その譲渡が地方公共団体等の住宅建設又は宅地造成事業、収用の代償に充てられる等の所定の条件の場合には、譲渡益のうち 1.5 千万円までの特別控除	-	○
農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合	農業生産法人の有する土地等が農地保有の合理化のために所定の条件下で譲渡した場合には、譲渡益のうち 800 万円までの特別控除	-	○
特定の長期所有土地の等を譲渡した場合	平成 21 年 1 月 1 日から平成 22 年 12 月 31 日までの間に取得した国内にある土地等で、その年の 1 月 1 日において所有期間が 5 年超のものを譲渡した場合には、譲渡益のうち 1 千万円までの特別控除	-	○
特定資産の買換えの場合	特定の資産の買換えの場合等の課税特例の見直し	○	○

	以下の主な見直しを行い、令和 5 年 4 月 1 日以降の譲渡から、その適用期限を 3 年延長（令和 8 年 3 月 31 日まで）する。 （１）既成市街地等の内から外への買換えを適用対象から除外する（旧 1 号買換えは廃止）。 （２）長期所有（所有期間 10 年超）の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換えについて、東京都の特別区の区域から地域再生法の集中地域以外の地域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合を 90%（現行：80%）に引き上げ、同法の集中地域以外の地域から東京都の特別区の区域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合を 60%（現行：70%）に引き下げる（改正後は 3 号買換え）。 （３）先行取得の場合、特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例及び特定の資産を交換した場合の課税の特例を除き、譲渡資産を譲渡した日又は買換え資産を取得した日のいずれか早い日の属する 3 月期間の末日の翌日以後 2 月以内に本特例の適用を受ける旨、適用を受けようとする措置の別、取得予定資産又は譲渡予定資産の種類等を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に届け出ることを適用要件に加える（改正は、令和 6 年 4 月 1 日以後の譲渡・取得の届出に適用）。 ① 圧縮できる譲渡差益額 $\text{圧縮限度額} = \text{買換え資産の取得価額と譲渡資産の譲渡価額とのいずれか少ない金額} \times \text{差益割合} \times \text{圧縮割合(90\%)}$ なお、買換え資産が減価償却資産で、かつ、先行取得のときには、取得後前期末までの減価償却相当分の調整計算有り。 ② 買換え見込みである場合 原則として、翌事業年度に買換え、かつ、取得の日から 1 年以内に買換え資産を事業用に供する	
--	---	--

	見込みであるときには、特別勘定の設定 特別勘定繰入額 = 譲渡代価のうち買換資産の取得に充てようとする金額 X 差益割合 X 圧縮割合		
特定資産の交換の場合	令和 8 年 3 月 31 日までに、特定資産の買換えに代えて資産を交換した場合には、買換えしたものとみなして、買換の特例(圧縮記帳)の適用が受けられる。 交換差金で所定の買換資産を取得したときにも、一定の計算金額内での買換の特例の適用があります。	○	○
保険金等で取得した固定資産等の場合	固定資産の滅失又は損壊により保険金等(滅失等から 3 年以内に支払が確定したものに限る)を取得した法人が、その保険差益に対して一定の圧縮処理ができる。 ① 保険金等で代替資産を取得した場合の圧縮限度額 ② 先行取得した代替資産の圧縮限度額 ③ 保険金等の支払に代えて代替資産の交付を受けた場合の圧縮限度額 ④ 指定期間内に代替資産を取得した場合の圧縮限度額 ⑤ 特別勘定への繰入限度額	○	○

給与等：

①役員給与

法人が役員に対して支給する給与のうち、次のもの以外は損金にならないことになっています。

(一) 定期同額給与

その支給時期が 1 月以下の一定期間ごとである給与で以下のものであること。

- (1) 事業年度の各支給時期に支給額が同額である定額給与
- (2) 以下の給与改訂がある場合には、改訂前、或いは改定後における支給額がそれぞれ同額であること。
- (イ) 事業年度開始から 3 月経過日内の改訂(継続して毎年所定時期に行なわれる改定で、3 月経過日後に行なわれることに特別な事情があれば、この改訂も含む)「定期改定事由」

- (ロ) 役員の職制上の地位の変更、役員の職務内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情による改定「臨時改定事由」
 - (ハ) 法人の経営状況が著しく悪化したことその他これに類する理由による減額改定「業績悪化改定事由」
 - (ニ) 継続的に供与される経済的な利益のうち、利益額が毎月概ね一定であるもの
- 定期同額給与における留意点：

- ① 増額改定に伴う遡及して一括支給された金額は、その金額は損金不算入となります。
- ② 事業年度中に支給額が所定の改定ではなく、増減した場合には損金不算入となる部分が発生します。

(二) 事前確定届出給与

役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で、所定日までに、一定の書類を税務署長に届出をしている給与。非常勤役員に対して支給する事前確定届出給与については、同族会社ではない限り、この届出は不要となっています。

役員から受ける将来の役務の提供の対価として交付する一定の譲渡制限付株式（リストラクテッド・ストック＜RS＞）による給与については、事前確定の届出が不要とされる。平成28年4月1日以後に交付の決議分より適用となります。なお、譲渡制限期間中に退任した場合、在任期間中に係るRSを与えるという定めのものあれば事前確定届出給与として損金算入ができます。

当届出の期限は以下のとおりです。

- (イ) 株主総会等の決議にて定めた場合には、その決議日(決議日後の職務開始の場合には、その開始日)から1月以内
- (ロ) 臨時改定事由により役員の職務につき事前確定給与の定めをした場合には、その臨時改定事由日から1月以内

事前確定届出給与における留意点：

- ① 届出の支給金額及び支給日が、実際の内容と異なる時には全額が損金不算入となります（役員ごとに判定します。以下同様）。
- ② 同一事業年度にその職務執行期間中に複数回支給する届出の場合、金額等に不一致がある場合には、全額が損金不算入となります。
- ③ 2事業年度にまたがりその職務執行期間中に複数回支給する届出の場合、先行の事業年度に支給した金額等に不一致がある場合には、各事業年度において全額が損金不算入となります。
- ④ 2事業年度にまたがりその職務執行期間中に複数回支給する届出の場合、後行の事業年度に支給した金額等に不一致がある場合には、後行の事業年度においてのみ全額が損金不算入となります（先行の事業年度は損金算入）。
- ⑤ 出向先で役員となっている場合には、出向先で届出を行っておく必要があります。

(三) 業績連動給与

同族会社に該当しない内国法人が業務執行役員に対して支給する利益に関する指標を基礎として算定される給与で、一定の要件を満たすもの。

利益連動給与の算定指標の範囲に「ROE（自己資本利益率）その他の利益に関連する一定の指標」が含まれることが明確化されました。

なお、法人が役員又はその役員と特殊の関係にある使用に対して支給する給与のうち、不相当に高額な部分の金額は、いずれも損金に算入できません。

● 業績悪化改定事由の例示：

- * 株主との関係上、役員としての経営上の責任から減額せざるを得ない場合
- * 取引銀行との間で借入金返済のリスケジュールの協議において減額せざるを得ない場合
- * 取引先等の利害関係者からの信用を維持・確保する必要性から、経営改善計画が策定され減額せざるを得ない場合

平成29年度税制改正：

(1) 利益連動給与の見直しで業績連動給与と名称変更（平成29年4月1日以後の支給又は交付決議分から適用対象）

算定指標の範囲に、株式の市場価格の状況を示す指標及び売上高の状況を示す一定の指標を加えるとともに、当該事業年度後の事業年度又は将来の所定の時点若しくは期間の指標を用いることができるようになります。

- ① 算定指標に株価等を追加
- ② 複数年度の指標を用いることを可能にする
- ③ 株式・ストックオプションの確定数を限度とするものを追加
- ④ 非同族会社の100%子会社が支給するものを追加
- ⑤ 業績連動退職給与及びストックオプションによる給与が、上記の②・③の対象とされ、各要件を満たす場合に損金算入可能とする

(2) 事前確定届出給与の見直し（平成29年4月1日以後の支給又は交付決議分から適用対象）

- ① 所定の時期に確定した数の株式を交付する給与が対象に加えられます。
- ② 所定の時期に確定した数の新株予約権を交付する給与が対象に加えられるとともに、一定の新株予約権の給与は事前確定の届出は不要となります。
- ③ 利益その他の指標を基礎として譲渡制限が解除される数が算定される譲渡制限付株式による給与は対象外となります。

(3) 定期同額給与の範囲の見直し（平成29年4月1日以後の支給又は交付決議分から適用対象）

税及び社会保険料の源泉徴収等の控除後で金額が同額となるものも定期給与に加えられます。

(4) 退職給与の見直し (平成29年10月1日以後の支給又は交付決議分から適用対象)

退職給与で、「利益その他の指標(勤務期間及び既に支給した給与を除く)」を基礎に算定されもののうち、次の①と②の全額が損金不算入となります。

- ① 利益連動給与の損金算入要件を満たさないもの
- ② 新株予約権による給与で事前確定届出給与又は利益連動給与の損金算入要件を満たさないもの

(5) 譲渡制限付株式(RS)と新株予約権(SO)を対価とする費用の帰属事業年度の特例の見直し (平成29年10月1日以後の支給又は交付決議分から適用対象)

- ① 役務提供を受けた法人以外の法人が交付するものも対象に加えられます。
- ② RSの損金算入時期が、原則、「譲渡制限が解除されることが確定した日の属する事業年度」となります。現行は、「譲渡制限解除日の属する事業年度」からの見直し。
- ③ RSやSOが、非居住者に交付された場合、その者が居住者であったとした場合に給与所得等が生じることが確定した日に役務提供を受けたこととなる。

②使用人賞与の損金算入時期

法人税法では、償却費以外の費用については別段の定めがあるものを除いて、期末までに債務が確定したものに限り損金の額に算入することができます(債務確定主義)。賞与計上の場合には、会計上の発生主義からすると事業年度末には未払賞与として計上することになる場合が多いですが、税務上では以下の債務確定の要件を満たす場合に限り損金算入することができます。

- (一) 労働協約又は就業規則により定められる支給予定日が到来している賞与
支給予定日又は通知をした日のいずれか遅い日に属する事業年度(損金経理していること)
 - (二) 次の全ての要件を満たす賞与(決算賞与の未払計上)
 - (1) 支給額を、各人別に、かつ同時期に支給を受ける全ての使用人に対して通知していること
 - (2) 通知した金額を全対象使用人に翌事業年度開始から1月以内に支給していること
 - (3) 通知をした事業年度に損金経理していること
- 留意点として、支給日までに退職した使用人には決算賞与を支給しないことは、事業年度末時点では債務が確定していなかったことになるため、決算賞与の全額が未払計上として認められないことになります(通知した全員に支給することが適用要件)。
- (三) 上記(1)及び(2)以外の賞与：賞与が支給された事業年度

③企業年金掛金等の損金算入時期

確定給付企業年金、確定拠出年金の企業型年金等の掛金は、その支出した事業年度に損金算入となります。

保険料の損金算入時期：

主な保険の損金算入時期は、以下の様になっています。

(一) 社会保険料

保険料額の計算の対象になった月ごとに徴収される掛金が確定した日に損金算入となります。

(二) 労働保険料

(1) 概算保険料

法人が負担すべき部分の概算保険料は申告書を提出した日又は納付した日

(2) 確定保険料に係る不足額

法人が負担すべき部分については、申告書を提出した日又は納付した日(未払金計上も可)

(3) 確定保険料に係る超過額

法人が負担すべき部分については、申告書を提出した日

(三) 養老保険の保険料

養老保険とは、保険契約期間中に被保険者が死亡した場合に死亡保険金が支払われ、被保険者が満期まで生存した場合には満期保険金が支払われる保険です。貯蓄性の高い保険といえます。

法人を契約者とし、役員又は使用人(その家族を含む)を被保険者とする養老保険

	死亡保険金	生存保険金	保険料の税務上の処理
(イ)のケースの受取人	法人	法人	資産に計上(契約者配当金は益金となるが、当資産額から控除も可)
(ロ)のケースの受取人	被保険者又は遺族	被保険者又は遺族	被保険者に対する給与
(ハ)のケースの受取人	被保険者の遺族	法人	支払保険料のうち、その2分の1は資産に計上し、残額は期間経過に応じて損金計上(なお、特定の者のみを被保険者としている場合には、給与とする)

(四) 定期保険の保険料

定期保険とは、一定期間内における被保険者の死亡を保険事故とする生命保険。

	死亡保険金	保険料の税務上の処理
(イ)のケースの受取人	法人	期間経過に応じて損金計上
(ロ)のケースの受取人	被保険者の遺	期間経過に応じて損金計上(なお、特定の者のみ

	族	を被保険者としている場合には、残額は給与とする)
--	---	--------------------------

(五) 通増定期保険の保険料

通増定期保険とは、法人を契約者として役員又は使用人を被保険者として加入する定期保険で、保険期間の経過に伴い保険金額が 5 倍以内の範囲で増加し、保険期間満了時の被保険者の年齢が 45 歳を超えるものをいいます。この保険の特徴は、年々保険金額が増えていく保険であり、同時に解約返戻金も年々増加し、比較的早い段階で解約返戻率の高いピークを迎える商品が多いようです。

契約内容	保険料の税務上の処理(損金算入額)
被保険者の満期時の年齢が 45 歳超	支払保険料の 1/2(残額は資産計上)
被保険者の満期時の年齢が 70 歳超、かつ (加入時年齢 + 保険期間 X 2) > 95	支払保険料の 1/3
被保険者の満期時の年齢が 80 歳超、かつ (加入時年齢 + 保険期間 X 2) > 120	支払保険料の 1/4
上記以外のもの	保険開始から保険期間の 60%相当期間が 前払期間となり、60%相当期間経過後は 期間の経過に応じて損金算入

(六) 長期平準定期保険の保険料

長期平準定期保険とは、保険金期間が 100 歳などといった長期にわたり、その期間内の保障額・保険料が一定で、その期間内に死亡事故等がなければ保険期間は終了し満期保険金のない掛捨て保険です。なお、保険期間満了時の被保険者の年齢が 70 歳を超え、かつ、その保険加入時年齢 + 保険期間 X 2 が 105 を超えることが条件になります。

保険期間の経過に応じた区分	保険料の税務上の処理
保険開始から保険期間の 60%相当期間	1/2 は資産計上し、1/2 を損金算入
保険期間の 60%相当期間経過後	支払保険料は全額損金算入し、資産計上 累計額はその後の期間経過に応じて取崩 して損金算入

(七) 定期付養老保険の保険料

- (1) 生命保険証券等において養老保険に係る保険料と定期保険に係る保険料とに区分されている場合: それぞれの養老保険又は定期保険の取扱いによる。
- (2) 上記(1)以外の場合: 養老保険の取扱いによる。

(八) 介護費用保険の保険料

法人を契約者とし、役員又は使用人(その家族を含む)を被保険者とする損害保険で介護が必要になったときに保険金が被保険者に支払われる保険。

年払又は月払の保険料	保険料は支払対象期間に応じて損金計上となるが、その 50%を被保険者が 60 歳になるまで前払費用等として資産計上し、その
------------	---

	累積額を 60 歳以後の 15 年間にわたり償却(損金処理)していく。 保険事故が生じたら、資産計上額は全額償却できる。
一時払の保険料	保険料払込期間を加入時から 75 歳までと仮定し、上記と同様に 期間経過に応じて損金計上となる。 保険事故が生じたら、資産計上額は全額償却できる。
特定の人のみを被 保険者とした場合	被保険者に対する給与

(九) がん保険(終身保障タイプ)の保険料

これまでのがん保険で終身払込の場合は支払保険料全額が損金算入することができましたが、平成 24 年 4 月 27 日以後に係る契約からその支払保険料のうち一定期間は毎払保険料の割合があるものとして、支払保険料の 2 分の 1 相当額を資産に計上しなければならなくなりました。なお、例外として解約返戻金等がない保険の場合は、従来どおり支払保険料全額が損金算入となります。

終身払込の場合	加入時年齢から 105 歳までの期間を「保険期間」とみなされます。 保険期間開始の時から当該保険期間の 50%に相当する期間を「前払期間」とし、その前払期間を経過するまでの支払保険料の 2 分の 1 を資産計上し、残額を損金算入する。前払期間経過後は、各年の支払保険料全額と、以下の算式による資産計上額から取崩額の合計を損金算入する。 $\text{資産計上額の累計額} \times 1 / (105 - \text{前払期間経過年数}) = \text{資産取崩損金算入額(年額)}$
有期払込の場合(一時払も含む)	有期払込の場合も、「前払期間」となる保険料払込期間が終了するまでの期間では、以下の算式による「当期分保険料」を求め、各年の支払保険料額のうち当期分保険料の 2 分の 1 と当期分保険料を超える部分の合計額を資産計上し、残額を損金算入する。 $\text{支払保険料(年額)} \times \text{保険料払込期間} / \text{保険期間} = \text{当期分保険料(年額)}$ 前払期間経過後においては、保険料払込期間が終了するまでの期間は、各年の支払保険料額のうち当期分保険料を超える部分の金額を資産計上し、残額を損金算入する。 保険料払込期間が終了した後の期間は、当期分保険料の金額と、以下の算式による資産計上額から取崩額の合計を損金算入する。 $(\text{当期分保険料} / 2 \times \text{前払期間}) \times 1 / (105 - \text{前払期間経過年数}) = \text{資産取崩損金算入額(年額)}$

(十) 個人年金保険の保険料

法人を契約者とし、役員又は使用人等を被保険者とする個人年金保険。

	死亡給付金	年金	保険料の税務上の処理
(イ)のケースの受取人	法人	法人	資産に計上
(ロ)のケースの受取人	被保険者又は遺族	被保険者又は遺族	被保険者に対する給与
(ハ)のケースの受取人	遺族	法人	90%は資産に計上し、残額は期間経過に応じて損金計上(なお、特定の者のみを被保険者としている場合には、残額は給与とする)

(十一) 長期損害保険の保険料

保険期間が 3 年以上で、かつ、保険期間満了後に満期返戻金付の損害保険契約についての保険料のうち、積立保険料相当部分は資産に計上し、他の部分は期間経過に応じて損金計上となる。

(十二) その他各種保険

上記以外にも多くの保険が存在しています。例えば、所得補償保険、傷害保険、医療保険、中小企業退職金共済、等。

● 定期保険等の保険料に相当多額の前払部分の保険料が含まれる場合の取扱い（法人税基本通達 9-3-5 の 2）（2019 年 7 月 8 日以後の契約分から適用）

国税庁は、生命保険各社が節税対策になると販売していた解約返戻率が高い定期保険等について、課税ルールの見直しの基本通達を公表しています。その概要は以下の通りです。過熱した節税保険ブームに歯止めをかけるということから、見直しの基本方針には変更が無いかと思われます。

1. 対象の保険とは

法人が契約者で役員又は使用人（これらの親族も含む）を被保険者とする保険期間が 3 年以上の定期保険又は第三分野保険で最高解約返戻率が 50%超の加入保険が対象となります。

従いまして、対象外となる全損タイプの定期保険等は、次のものになります。

- (1) 保険期間が 3 年未満の定期保険等
- (2) 最高解約返戻率が 50%以下の定期保険等
- (3) 最高解約返戻率が 70%以下、かつ、年換算保険料相当額（保険料総額÷保険期間）が 30 万円以下の定期保険等
- (4) 保険期間を通じて解約返戻金のない定期保険又は第三分野（ごく少額の払戻金のある契約を含み、保険料の払込期間が保険期間より短い保険）で、かつ、当年度の支払保険料が 30 万円以下の定期保険

参考：保険分類

- ①第一分野保険：生命保険（終身保険、定期保険等）
 ②第二分野保険：損害保険（火災保険、自動車保険等）
 ③第三分野保険：上記①及び②に属さない疾病・傷害保険（医療保険、介護保険、傷害保険等）

2. 保険料の取扱い

（1）最高解約返戻率 50%超～70%以下のケース

保険開始から終了までの各期間	支払保険料		積立保険資産
	資産計上	損金計上	
100 分の 40 相当期間(資産計上期間)	40%	60%	40%積立
資産計上期間経過後から 100 分の 75 相当期間	—	100%	—
100 分の 75 相当期間から保険終了まで	—	100%	当該期間に均等取崩して損金計上

注：但し、被保険者 1 人当たり年換算保険料相当額が 30 万円以下の場合には、全額損金計上。

（2）最高解約返戻率 70%超～85%以下のケース

保険開始から終了までの各期間	支払保険料		積立保険資産
	資産計上	損金計上	
100 分の 40 相当期間(資産計上期間)	60%	40%	60%積立
資産計上期間経過後から 100 分の 75 相当期間	—	100%	—
100 分の 75 相当期間から保険終了まで	—	100%	当該期間に均等取崩して損金計上

（3）最高解約返戻率 85%超のケース

保険開始から終了までの各期間	支払保険料		積立保険資産
	資産計上	損金計上	
開始から最高解約返戻率となる期間 （各期間において、その解約返戻金相当額から前期の解約返戻金相当額を控除した金額を年換算保険料相当額で除した割合が	支払保険料 X 最高 解約返 戻 率 X70 %	支払保険料 X 最高 解約返 戻 率 X30 %	所定割合の積立

(借方) 保険料	470.4 万円	(貸方) 現預金	240 万円
		積立保険資産	230.4 万円

- 定期保険及び第三分野に係る保険料の取扱い（2019年10月8日以後の契約分から適用）

1. 範圍

保険期間を通じて解約返戻金のない定期保険又は第三分野（ごく少額の払戻金のある契約を含み、保険料の払込期間が保険期間より短い保険）においての取扱い。

2. 年間の支払保険料金額

年間の支払保険料金額	30 万円以下	30 万円超
税務処理	支払時に損金処理	保険期間の経過に応じて損金処理： 総支払保険料÷（116 歳－加入年齢） ＝年間損金計上保険料

- 名義変更に伴う低解約返戻保険等の評価の見直し

国税庁は、経営者等向け保険の中に加入初期に解約返戻金を抑え、その低い返戻金時に経営者等に名義変更し課税額を抑え、経営者等は返戻金が増加後に解約し節税効果を得るという保険商品がありました。これを、新たな課税方法では、解約返戻金が保険料の資産計上額の一定割合を下回る場合に資産計上額で課税額を算出するという見直しを行った。その改正基本通達 36－37 の概要は、以下の通り。

保険契約等の種類		経営者等に名義変更時の評価方法	
		令和 3.6.30 までの変更	令和 3.7.1 以後の変更
①	下記②及び③以外の保険契約	支給時解約返戻金額	
② 注 1	低解約返戻金型保険： 支給時解約返戻金額<支給 時資産計上額×70%	支給時解約返戻金額	支給時資産計上額
③ 注 1	復旧することができる払済 保険等		支給時資産計上額プラス 法人税基本通 達9-3-7の2に よる損金算入額

注1：法人税基本通達9-3-5の2の適用（上述参照）を受けるものに限定。従って、適用対象は、令和元年（2019年）7月8日以後に締結した保険契約からとなります。同日以前の保険契約には原則、適用対象外。

交際費等の損金不算入制度：

交際費とは得意先、仕入先その他事業に関係のある者(役員、従業員、株主等を含む)に対する接待、供応、慰安、贈答等に要した費用(寄附金、売上値引及び割戻、広告宣伝費、福利厚生費等に該当するものを除く)で、本来は損金性を有していますが、政策上の見地などから税務ではその全部又は一部を損金に算入できないことになっています。交際費の判定要件として、3 要件説では、① 支出の相手方が事業に関係のある者等、② 支出の目的が接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るため、③ 行為の形態が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為、とされています。

下記の交際費等の損金不算入制度の適用期限は令和 6 年 3 月 31 日までに開始する事業年度までとなっています。

交際費等の損金不算入額の算式：

(一) 資本金等の額が 1 億円以下の中小法人(但し、5 億円以上の大法人による完全支配関係がある法人は除かれる)

(1) 支出交際費等の額

(2) 定額控除限度額: 800 万円 X 事業年度の月数 ÷ 12

(3) 損金不算入額: (1) - (2)

資本金等の額とは：

① 一般法人の場合

期末の資本金又は出資金の額

② 資本又は出資のない法人の場合

(B/S の期末総資産額 - B/S の期末総負債額 - 当期純利益) X 60%

なお、公益法人等及び人格のない社団等に対して；

上記の算式に準じて計算した金額 X 期末の収益事業に係る資産の価額 ÷ 期末の総資産の価額

③ 公益法人等及び人格のない社団等の場合

期末の資本金又は出資金の額 X 期末の収益事業に係る資産の価額 ÷ 期末の総資産の価額

なお、中小法人に係る損金算入の特例(定額控除限度額 800 万円までの全額損金算入)と、下記(二)の 50%飲食費の損金算入との選択適用可となっています。

(二) 上記(一)以外の大法人

支出交際費等の額の全額が損金不算入額となっていました。が、平成 26 年 4 月 1 日以降の開始事業年度より、交際費等の額のうち、飲食費の 50%を損金の額に算入できるようになりました。一人当たり 5,000 円以下の社内飲食費(専らその法人の役員、従業員又はこれらの親族に対する接待等に要する飲食費)以外の飲食費は、全額、損金算入となっていました。改正で 5,000 円超の飲食費の総額のうち、その 50%が損金算入

を認められることになりました。

なお、2020 年 4 月 1 日以後開始事業年度より事業年度末における資本金の額等が 100 億円超の大法人には、この特例の適用はありません。

交際費となる飲食費に該当する範囲:

一人あたり 5,000 円以下の飲食費は、この交際費から除かれ全額、損金算入となりますが、以下のものは交際費となる飲食費に含まれます。

- * 飲食等のためのテーブルチャージ料・サービス料等
- * 飲食等のための会場費
- * 業務や行事に関連して得意先等に差し入れた弁当代
- * 飲食後等における飲食物のお土産代、等

交際費となる飲食費に該当しない範囲:

- * ゴルフや観劇、旅行等の主目的の行為の一環としての飲食等に要する費用
- * 飲食店等へ得意先等を送迎するための送迎費用
- * 飲食物の詰め合わせの贈答品の費用

一般法人の支出交際費の取扱い:

区分			損金算入の範囲	
中 小 法 人	支出交際費の額が年 800 万円以下		全額	
	支出交際費の額が年 800 万円超	選 択	支出交際費の額が年 800 万円	
			接待飲食費の 5 0 %	
中小法人以外			接待飲食費の 5 0 %	

交際費に関する主な関連事項:

(1) 1 人あたり 5,000 円以下の社外飲食費

支出交際費等の範囲から除かれるものとして、社外の人との飲食その他これに類する行為のために要する費用で、1 人あたり 5,000 円以下のものがあります(社内飲食費を除く)。1 人あたり 5,000 円以下の飲食費を除外する要件として、一定の行為内容を記した書類を保存していることが必要とされます。税務調査では、参加人数の水増しや領収書の分割行為が少なくないようであり重加算税の対象になる可能性もあるようです。

社内飲食費については、会議の実態等が満たされている限り交際費にはなりません(会議費になる)が、会議の実態が無ければ金額のいかに拘らず交際費になります。

(2) 使途秘匿金

名義のいかに拘らず支出した金銭の使途が明らかにされないものは、損金不算入となり

ますが、 通常の法人税に加えて、その使途秘匿金の支出額の 40%の税率で追加課税されることになっています。

(3) ゴルフクラブの関連費用

法人会員としての入会金	資産計上(名義書換料も含む)。 但し、記名式で特定の役員が専ら業務に関係なく利用される場合には、その者に対する給与とする。
個人会員としての入会金	その者に対する給与。 但し、無記名式の法人会員制度が無いためで業務上に使用するものとして、資産計上は OK。
資産計上した入会金	償却ができないものや、脱退しても返還金がないものの入会金は、譲渡又は脱退の時に損金となる。
年会費、ロッカー料 その他費用	入会金が資産計上されている場合には交際費になり、給与とされている場合には同じく給与となる。
プレー代	業務の遂行上必要となるものである場合には交際費とし、その他の場合には、その者に対する給与となる。

(4) レジャークラブの関連費用

レジャークラブ(宿泊施設、体育施設、遊技施設等を会員に利用されることを目的とするクラブ)に対する入会金は、ゴルフクラブの取扱いと同じである。 但し。有効期間があり、かつ、脱退時に入会金の返還がない場合には、繰延資産として償却することも認められます。 年会費等は、その使途に応じて交際費、福利厚生費、給与等になります。

(5) 社交団体等の関連費用

法人会員としての入会金	交際費
個人会員としての入会金	特定の役員又は使用人である場合には、その者に対する給与。 但し、法人会員制度がないためであり、業務の遂行上必要であるときには交際費。
経年会費	入会金が交際費とされている場合には交際費になり、給与とされている場合には同じく給与となる。
経年会費以外の費用	業務の遂行上必要となるものである場合には交際費とし、その他の場合には、その者に対する給与となる。

(6) 同業団体の会費

通常会費	通常の業務運営のために経常的に要する会費は損金となる。 但し、不相当に多額で剰余金が生じているときには、適正な額になるまでは前払費用として処理する。
その他の特定目的の	次の目的のための分担金は、前払費用とし実際の費途時にそ

分担金	れに応じてその支出をしたものとして処理する。 ① 会館その他の特別な施設の取得又は改良 ② 会員相互の共済 ③ 会員相互又は業界の関係先等との親睦等(交際費となる) ④ 政治献金その他の寄付
-----	---

(7) 創立記念パーティー等の開催費用及び祝儀

創立記念や新社屋落成記念などの行事に得意先等の関係者を招待して祝賀会を開催に、役員や従業員も参加された場合、役員や従業員も事業に関係するものに含まれることから、全てが交際費となります。なお、その時における祝儀は、あくまでも別個独立した接待等の行為であることから、祝賀会の開催費用から控除することは認められず、雑収入として収益に計上する必要があります。

(8) 少額物品と商品券・旅行券・食事券等の交付

- ① ビール券、図書券等の様に引換物品の種類が特定されている物については、その券面額がおおむね3千円以下であれば少額物品として、交際費に該当しないこととされています。
- ② 商品券・旅行券・食事券等の様に引換物品の種類が特定されていない物については、少額物品には該当しませんので、交際費に該当することになります。

(9) 交際費等における付随費用

交際費課税は行為課税ということから、その付随費用の範囲はその接待等の行為がなければ支出されなかった費用、すなわち、その行為をしたがために追加的に支出される費用も交際費に含まれます。例えば、得意先の招待・接待で会社の従業員が同行する場合に要する交通費、宿泊費等は付随費用として交際費になります。

寄附金の損金不算入：

寄附金は、その支出に対する見返りがないため費用性に乏しく、相手方に対する利益分配の性格が強いということからその全額を損金算入とすべきではないという考え方があります。しかし、寄附金の中には事業との関連性のあるものもあるという考え方(しかし、一般的に寄附金は事業に直接関係がある支出ではないものです)から、税務上では寄附の相手先及び内容に応じて、損金算入限度額等の規定を設けています。寄附先別における法人税法の取扱いの概略は以下のとおりです。

寄附先別の区分				
指定寄附金等 (国・地方公共団体等、及び財務大臣の指定)	特定公益増進法人、認定特定非営利活動法人・特定地域雇用会社・特定地域雇用等促進法人、又は認定特定公益信託(特増寄附金)	一般の寄附金	完全支配関係がある 内国法人	国外関係者

全額損金算入	特増寄附金の額又は特別損金算入限度額のいずれか少ない金額。 特増寄附金の額 > 特別損金算入限度額の場合には、その超過部分の金額は、一般の寄附金の支出額に含めて損金算入限度額の超過計算をおこなう。	損金算入限度額 有り	全額損金不算入
--------	---	---------------	---------

(一) 特定公益増進法人等に対する寄附金の特別損金算入限度額

公益の増進に著しく寄与する法人を特定公益増進法人と呼称し、公益法人等中の公益社団法人、公益財団法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、独立行政法人等が対象となります。また、認定NPO法人(認定特定非営利活動法人)も含まれます。

(1) 資本等がある法人(普通法人、協同組合等及び人格のない社団等)	(2) 資本等がない法人
① 資本基準額 (期末資本金額 + 期末資本積立金額) X 当期月数/12 X 0.375% ② 所得基準額 (支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 6.25% ③ (① + ②) X 1/2 = 特別損金算入限度額	所得基準額: (支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 6.25%

(二) 一般の寄附金の損金算入限度額

(1) 資本等がある法人(普通法人、協同組合等及び人格のない社団等)	(2) 資本等がない法人
① 資本基準額 (期末資本金額 + 期末資本積立金額) X 当期月数/12 X 0.25% ② 所得基準額 (支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 2.5% ③ (① + ②) X 1/4 = 損金算入限度額	所得基準額: (支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 1.25%

(三) 公益法人等(非営利型法人等を除く)の場合

① 公益社団法人・公益財団法人

所得基準額: (支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 50%

なお、みなし寄附金がある場合には、別途定めた所得基準額による損金算入限度額を計算することになります。

② 社会福祉法人、私立学校法人、社会医療法人、更生保護法人

所得基準額: (支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 50%

50%相当額が200万円未満である場合には、損金算入限度額は200万円となります。

③ 上記以外の法人

所得基準額: (支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 20%

寄附金と交際費の区分:

寄附金は相手方を事業に関係の無い者に限定していませんが、一般的には、相手からの反対給付のない一方的行為による金銭等の贈与ということになりますが、交際費は、事業に関連のある者に対する金品等の贈答のための支出というものとされています。

原則として事業に直接関連のない者に対する金銭でした贈与は寄附金に該当します。その例として、

- ① 政治団体、社会事業団体に対する金銭支出
- ② 神社の祭礼等の寄贈金支出

寄附金の損金算入時期の留意点:

寄附金は支払時に損金となりますが、以下については注意が必要となります。

① 仮払経理

支払まで損金となりますので、仮払は損金不算入となります。

② 手形支払

手形を振り出した時ではなく、手形の決済日が損金算入の時期となります。

③ クレジットカード支払

カード決済日ではなく、口座引落日、正確には寄附先での入金確認により領収書上の日付が損金算入の時期となります。

④ 私道を地方公共団体に寄附した場合

私道の利用に係る土地の効用は寄附の前後において何ら変わりはないことから（形骸化した所有権のみ寄附したものにすぎない）、国等に対する寄附金には該当しません。このような寄附の場合には、当該私道の帳簿価額（土地及び構築物の帳簿価額の合計額）を土地の帳簿価額に振替えるにとどまり、寄附したことによる損失にはなりません。

貸倒損失

金銭債権に対し貸倒として損金処理が認められるのは、以下の状況の場合となっています。

(一) 法的負債整理・私的負債整理に基づく貸倒損失

(1) 貸倒事由

- ① 会社更生法、金融機関等の更生手続きの特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定、民事再生法の規定による更生計画認可の決定による切捨額
- ② 会社法の規定による特別清算に係る協定の認可の決定による切捨額
- ③ 私的負債整理による切捨額

- * 債権者集会の協議決定による合理的な基準による債務者の負債整理
- * 行政機関、金融機関等の第三者の斡旋に基づく当事者間の契約による合理的な負債整理
- ④ 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができない場合に、書面により明らかにされた債務免除額

(2) 貸倒損失の計上時期

貸倒事由が発生した日の属する事業年度。

損金経理を要しない(申告調整による損金算入可)

(二) 事実上の回収不能による貸倒損失

(1) 貸倒事由

その債務者(保証人がいる場合には、その保証人も含む)の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合に、その全額を貸倒損失とする。

(2) 貸倒損失の計上時期

その全額が回収できないことが明らかになった事業年度に損金経理を要する。なお、担保物がある場合には、現実はその担保物の処分後でなければ貸倒損失の計上は認められません。

(3) 貸倒損失計上の留意事項

- ① 債務者の債務超過の状態が相当期間継続して回収不能と判断される場合において、債務免除を書面交付(債務者から受領書、或いは内容証明郵便等)で明らかにしておくます。
- ② 原則として、担保物がある場合にはそれを処分した後でなければ貸倒処理はできませんが、担保物の適正な評価額からみて、劣後抵当権等で実質的に全く担保されていないことが明らかである場合には、担保物は無いものとして取扱います。
- ③ 保証人がいる場合でも、保証人の収入や資産状況からみて回収することが出来ないと見込まれる場合にも貸倒損失計上は認められます。

(三) 形式基準による貸倒損失

(1) 適用対象債権と貸倒事由

適用対象債権は、売掛債権(売掛金、未収請負金その他これらに準ずる債権)が適用対象で、貸付金その他これらに準ずる債権及び偶発的取引に係る売掛金については適用できません。

- ① 取引停止後 1 年以上経過した場合(但し、担保物がある場合を除く)には、その債務者に対する債権額。取引停止とは、通信販売のように結果的に 1 回限りの取引相手でもあっても、継続・反復して販売することを期待して顧客情報を管理している場合、継続的な取引を行っていた債務者とされます。その為に、不動産取引のように同一人に対し通常継続して行うことのない取引を行なった債務者に対しては、この取扱いの適用はありません。
- ② 同一地域の債権回収費用に満たない場合(但し、支払の督促をしていない場合を除く)に

は、その債務者に対する債権額

(2) 貸倒損失の計上時期

貸倒事由が発生した日の属する事業年度に損金経理を要する。

- Debt Equity Swap(DES)とは、会社の Debt(債務=借入金)を Equity(資本=株式)に Swap(交換)することをいい、債権者が債務者の再建支援のために債権の一部を株式に転換することです。債権者からみれば「債権の株式化」、債務者からみれば「借入金の資本組入れ」ということになります。DES 実行時の会計処理として、債権者がその債権を債務者に現物出資した場合を想定し、債権者が取得する株式の取得時の時価が対価としての受取額(譲渡金額)となり、消滅した債権の帳簿価額との差額が当期の譲渡損益となります。

関連者間の過大支払利子の損金不算入制度

関連者間に対する過大支払利子による租税回避の行為に対応する制度が以下の様に整備されています。

(一) 移転価格税制: 利率が過大な場合。

(二) 過少資本税制: 資本に比して負債が過大な場合。

過少資本税制(親会社からの出資を少なめにし、その分借入金を多くすれば(過少資本の状態)、出資に対する配当は経費になりませんが、借入の支払利子は経費として損金算入が可能となっています。この様に資本を過少にして租税回避を図ることに対処し課税の適正化・明確化を図る為に設けられた規定では、同種の借入金(海外の親会社及び資金供与者に対する平均負債残高)に対する支払利子は海外の親会社(直接・間接の持分割合 50%以上)からの出資額の 3 倍以内の借入金相当額に対するものしか損金として認めていません。但し、総負債に係る平均負債残高が自己資本の 3 倍以内である場合には、この過少資本税制の適用はありません。なお、次の過大支払利子税制との関連で、双方による計算からその損金不算入額が大きい方の制度が適用となります(ダブルでの適用にはなりません)。

(三) 過大支払利子税制: 所得金額に比して過大な支払利子の場合(平成 25 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用)。

関連者(直接・間接の持分割合 50%以上の親会社・子会社又は実質支配・被支配関係にある者等の法人並びに個人の関係者)への支払利子等の金額(利子等の受取者側で日本の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く)から控除対象受取利子等の金額を控除した残額(関連者純支払利子等の額)が 1,000 万円超である場合には、調整所得金額(当期所得金額に、関連者純支払利子等、減価償却費及び受取配当等の益金不算入額等を加算し、貸倒損失等の特別損益を加減算した調整後の金額)の 50%超の部分の金額は、当期の損金に算入できません。この損金不算入額は、翌期以降 7 年間繰越して損金

算入は可能。

受取配当等の益金不算入

益金不算入の対象となる受取配当等とは、株式又は出資に係る配当等の額とされており、この様に益金不算入の取扱いを受けるものと中には受けないものがあります。それらの主なものは以下のとおりです。

A. 益金不算入の取扱いを受ける配当等

- * 剰余金の配当額(株式又は出資に係るものに限り、資本剰余金の減少に伴うものや分割型分割によるものを除く)
- * 利益の配当額(分割型分割によるものを除く)
- * 剰余金の分配(出資に係るものに限る)
- * 中間配当
- * 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配額のうち一定額
- * みなし配当(自己株式として取得が予定されていたものに対するものは除く)
- * 特定株式投資信託の収益の分配

上記には未収配当、未収分配金、名義株への配当等も含まれます。

- みなし配当とは、適格合併以外の合併、適格分割型分割以外の分割型分割、資本の払戻し又は解散による残余財産の分配、自己の株式又は出資の取得(市場における取得等を除く)、出資の償却・出資の払戻し・退社又は脱退による持分の払戻し、組織変更、等により金銭その他の資産の分配を受けた場合であって、その資産価額の合計額が、株式に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額は、配当等の額とみなされます。
- 金銭以外の資産による配当等(現物配当)
益金不算入の規定適用の対象となります。

B. 益金不算入の対象とならない配当等

- * 外国法人からの受ける配当及びみなし配当
- * 公益法人等から受ける配当
- * 人格のない社団等から受ける収益の分配
- * 協同組合等から受ける剰余金の分配で出資に係るもの以外(事業分配配当等)
事業分量(分配)配当金とは、組合を利用した分量に応じた分配金のこと。
- * 相互保険会社の基金利息
- * 保険会社の契約者配当金
- * 特定目的会社の配当
- * 投資法人等の配当
- * 名義登録を失念した場合の特定株式投資信託の収益分配金

- * 公社債投資信託及び外国投資信託の収益分配金
- * 貸付信託の収益分配金
- * 信用取引に係る配当落調整額

上記 A.に示す益金不算入の取扱いを受ける配当等の項目ですが、最終的に益金不算入となる金額は、配当元の組織形態、配当等の内容、関連した負債利子額、等によって所定の計算で導かれます。

(一) 受取配当等の益金不算入額

① 連結法人株式等又は完全子会社法人株式等

当該配当等の額の合計額(全額)

② 関連法人株式等

当該配当等の額の合計額 - 当該株式等に係る控除負債利子の額

③ その他株式等

当該配当等の額の合計額 X 50%

④ 非支配目的株式等

当該配当等の額の合計額 X 20%

⑤ 受取配当等の益金不算入額 = ① + ② + ③ + ④

受取配当等の益金不算入の対象となる株式等の区分及び配当等の益金不算入割合

以下のように平成 27 年度改正で変更になっています。

改正前			改正後		
株式等の区分	益金不算入割合	負債利子控除	株式等の区分	益金不算入割合	負債利子控除
完全子会社株式等 (株式等保有割合 100%)	100%	無し	完全子会社株式等(株式等保有割合 100%)	100%	無し
関係法人株式等 (株式等保有割合 25%以上)		有り	関連法人株式等 (株式等保有割合 3 分の 1 超~100% 未満)		有り
上記以外の株式等	50%	有り	その他の株式等(株式等保有割合 5% 超~3 分の 1 以	50%	無し

(株式等保有割合 25%未満)			下)		
			非支配目的株式等(株式等保有割合 5%以下)	20%	無し

- 完全子会社法人株式等とは、配当等の計算期間を通じて完全支配関係(100%保有)があった場合の株式等。
- 関係法人株式等とは、当該配当等の原則、配当基準日以前 6 月間の継続して 25%以上を保有している株式等(完全子会社法人株式等は除く)。

関連法人株式等”の継続保有要件が配当の効力発生日以前 6 月以上の保有から、原則配当基準日以前 6 月間の継続保有に見直された。この改正により、株主である 3 月決算法人が X2 年 6 月に支払を受けた配当については、基準日が X2 年 3 月下旬であるとすると、X1 年 9 月下旬には保有割合要件を満たさなければ、半額が益金算入されることになる。

(二) 配当等の額の範囲

- (1) 剰余金の配当・分配や利益の配当の額: 全額が配当等の額
- (2) 証券投資信託(公社債投資信託、外国証券投資信託、特定株式投資信託及び特定外貨建等証券投資信託を除く)の分配金

分配金 $\times 1/2$ (外貨建等証券投資信託は $1/4$) = 配当等の額

公社債投資信託以外の証券投資信託の収益分配額に対する益金不算入額の見直し

投資信託項目	益金不算入額
①公社債投資信託以外の証券投資信託の収益分配額に対する益金不算入額	収益分配金の全額が益金算入(益金不算入額はゼロ)
②特定株式投資信託の収益分配額に対する益金不算入額	収益分配金の 20%が益金不算入額 (受益権を株式等と同様として、非支配目的株式等に分類)

- 外貨建等証券投資信託とは、信託契約で外貨建資産又は株式以外の資産に信託財産の 50%超 75%以下を運用指示できるものとされている証券投資信託。
- 特定外貨建等証券投資信託とは、信託契約で外貨建資産又は株式以外の資産に信託財産の 75%超を運用指示できるものとされている証券投資信託。
- 特定株式投資信託とは、信託財産を株式のみで運用することを目的とし、上場株からの受益権等の要件を満たす証券投資信託。

益金不算入適用の有無:

区分	利益の配当・剰余金の分配等	投資信託の収益の分配等
適用有り	①剰余金の配当(株式又は出資に係	証券投資信託の収益分配金(下記の

	るものに限る) ②利益の配当（中間配当を含む） ③剰余金の分配（出資に係るものに限る） ④名義株等の配当 ⑤みなし配当	適用無しのものを除く）
適用無し	①外国法人、公益法人等、人格のない社団等から受ける剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配 ②協同組合等の事業分量配当金 ③相互保険会社の基金利息 ④特定目的会社の配当 ⑤投資法人等の配当 ⑥保険会社の契約者配当金 ⑦匿名組合の分配金	①公社債投資信託の収益分配金 ②外国投資信託の収益分配金 ③特定外貨建等証券投資信託の収益分配金 ④貸付信託の収益分配金 ⑤特定株式投資信託

(3) 短期所有株式の配当等の益金算入の特例

元本である株式等の配当等(みなし配当を除く)の支払に係る基準日以前 1 月以内に取得し、かつ、その計算期間の末日後 2 月以内に譲渡した場合には、次の算定式による短期所有株式等の数に係る配当等は益金の額に算入されることになります(該当する関係法人株式等とその他株式等でそれぞれ区分して算出)。

A. 基準日後 2 ヶ月以内の譲渡株数

B. 基準日の持株数 X {基準日以前 1 ヶ月以内の取得株数 ÷ (基準日の 1 ヶ前の持株数 + 基準日以前 1 ヶ月以内の取得株数)}

C. 基準日の持株数 + 基準日以後 2 ヶ月以内の取得株数

短期所有株式等の数(益金不算入とならない部分) = A X (B ÷ C)

(4) 保険会社が受ける非支配目的株式等からの配当等の益金不算入の特例

原則の収益分配金の 20%が益金不算入額ではなく、40%が益金不算入額となります。

(三) 控除負債利子

配当等を受けた場合に支出した負債の利子があるときには、益金不算入の受取配当等からそれに対応する部分の利子を控除しなければなりません。その負債利子控除額の計算方法は以下のとおりです。

(1) 原則法(総資産案分法)

当期の支払利子額 X (前期末及び当期末における株式等の帳簿価額合計額) ÷ 前期末及び当期末における総資産の帳簿価額合計額)

(2) 簡便法

当期の支払利子額 X 基準年度における負債利子実績控除割合(総資産案分法により計算した基準年度の負債利子控除額の合計額 ÷ 基準年度の支払利子額の合計額)

(1) 原則法

① 連結法人株式等又は完全子会社法人株式等

控除負債利子は生じない。

② 関連法人株式等

当期の総負債利子 X (当期末及び前期末の関連法人株式等の帳簿価額の合計額 ÷ 当期末及び前期末の総資産の帳簿価額(圧縮記帳引当金、特別償却準備金等を控除)の合計額) = 控除負債利子額

③ 公社債投資信託等

当期の総負債利子 X {(当期末及び前期末の特定株式投信の受益権の帳簿価額の 20%の合計額 + 当期末及び前期末の公社債証券投信の受益権の帳簿価額の 2 分の 1(外貨建等証券投資信託は 4 分の 1)の合計額) ÷ 当期末及び前期末の総資産の帳簿価額(圧縮記帳引当金、特別償却準備金等を控除)の合計額} = 控除負債利子額

● 総負債利子に含まれるものは以下のものです。

借入金利子、支払割引料、預り金の利子、営業保証金の利子、固定資産の取得価額に算入した利子、社債発行差金の償却費、等ですが、逆に利子税、延滞金、売上割引料等は含まれません。

(2) 簡便法

上記の原則法に代えて、基準年度の実績値を使用して次の算式による簡便計算方法を選択することができます。

① 連結法人株式等又は完全子会社法人株式等

控除負債利子は生じない。

② 関連法人株式等

当期の総負債利子 X 関連法人株式等に係る基準年度実績控除割合(基準年度における原則法による控除負債利子額の合計額 ÷ 基準年度の総負債利子の合計額) = 控除負債利子

③ 公社債投資信託等

当期の総負債利子 X 公社債投資信託等に係る基準年度実績控除割合(基準年度における原則法による控除負債利子額の合計額 ÷ 基準年度の総負債利子の合計額) = 控除負債利子

● 基準年度とは、平成 27 年 4 月 1 日~平成 29 年 3 月 31 日までの間で開始する各事業年度になります。

- 実績控除割合における小数点 3 位未満は切捨て。

(3) 有利な方法の選択: 原則法と簡便法の有利な方を選択し、控除負債利子額を決める。

(四) 株式等の配当金に対する源泉徴収税率(参考)

配当区分	株主区分	源泉徴収税率(注 1)	
		平成 25 年 12 月 31 日まで	平成 26 年 1 月 1 日以降
上場株式等の配当等	個人(大口株主等以外)	所得税 7%+住民税 3%	所得税 15%+住民税 5%
	個人(3%以上所有の大口株主等)	所得税 20%	
	法人	所得税 7%	所得税 15%
非上場株式等の配当等	個人	所得税 20%	
	法人		

注 1: なお、別途、平成 25 年 1 月 1 日より 25 年間の間に生じる公社債の利子、剰余金の配当等の源泉徴収すべき所得に対して源泉所得税を徴収する際、復興特別所得税(所得税に対して 2.1%)を併せて徴収することになっています。

(4)税額控除

所得税額控除

各事業年度において支払を受ける利子及び配当等並びに償還差益について源泉徴収された所得税額について、以下の算式により計算した所得税額をその事業年度の所得に対する法人税額から控除することができます。

(一) 所得税額対象の区分と税額控除額の計算

所得税額対象の区分	税額控除額の計算
① 収益の分配	所得税額の全額
② 公社債の利子等	(1) 個別法による計算(原則法)
③ 剰余金の配当、利益の配当及び剰余金の分配(みなし配当等を除く)	(2) 銘柄別簡便法による計算(簡便法)
④ 集団投資信託(合同運用信託を除く)の収益の分配	採用条件として、左記の②、③、④の 3 グループに区分し、更に利子配当等の計算の基礎となった期間が 1 年超と 1 年以下のものとの区分し、その区分に属する全ての元本について、その銘柄ごとに選択適用することができます。
⑤ その他	所得税額の全額

(二) 個別法による場合の控除所得税額の計算(原則法)

所得税額 X 所有期間割合(元本所有期間の月数 ÷ 利子配当等の計算期間の月数) = 控除

税額

- 月数では、1 月未満は切上げ

- 所有期間割合は、少数点以下 3 位未満を切上げ

(三) 銘柄別簡便法による場合の控除所得税額の計算(簡便法)

所得税額 X 所有元本割合 $\{(A + (B - A) \times 1/2 \text{ 又は } 1/12) \div B\} =$ 控除税額

- A: 利子配当等の計算期間の開始時所有の元本数
- B: 利子配当等の計算期間の終了時所有の元本数
- 1/2 又は 1/12 は、利子配当等の計算期間が 1 年超の場合には 1/12 を使用し、計算値が負数の場合はゼロとする
- 所有元本割合は、少数点以下 3 位未満を切上げ、1 を超える場合には 1 とする

所得税と復興特別所得税の区分処理（平成 25 年 1 月 1 日から 25 年間）：

前述しましたが、復興特別所得税は、平成 25 年 1 月 1 日から 25 年間の間に生じる公社債の利子、剰余金の配当等の源泉徴収すべき所得に対して源泉所得税を徴収する際、復興特別所得税を併せて徴収することになります。この復興特別所得税額は、復興特別法人税額から控除され(法人税額からは控除できません)、所得税は法人税額から控除します。その為に、源泉徴収税額から地方税の利子割控除後の税額を、更に所得税と復興特別所得税とに区分しなければなりません。区分する算式は、以下のようになります。

* 控除復興特別所得税額 = 源泉徴収された所得税及び復興特別所得税の額 X 2.1/102.1
(1 円未満の端数を 50 銭以下・超で切捨て・切上げの処理)

* 所得税額 = 源泉徴収税額 - 控除復興特別所得税額

区分する原則的方法は、支払を受けるごとに行うこととなりますが、預貯金の利子などは全銀行分の合計額を期末一括で区分する処理を認めています。しかしながら、剰余金の配当などの税額控除額は所有期間按分法によることとなりますので、以下のよう

に区分処理することとなります。

* 個別法（原則法）の場合： 支払を受ける都度、区分する。

* 簡便法の適用の場合： 期首・期末の元本数をベースに計算されますので、銘柄ごととなりますが期末一括で区分する処理を認めています。

完全子会社等からの配当に係る源泉所得税の廃止

次の完全子会社等からの配当については、所得税の源泉徴収を行わないこととなります。

適用時期は、令和 5 年 10 月 1 日以降の支払配当から適用されます。

(1) 完全子法人株式（持株比率 100%保有の子会社）

(2) 配当基準日に置いて直接保有する株式等の保有割合が 3 分の 1 超である子会社（関連法人株式）

但し、一般社団法人、一般財団法人等の一定の内国法人には適用除外です。

特別控除(租税特別措置法上)

前述しましたが租税特別措置法により特別償却、割増償却並びに税額控除(法人税額の特別控除)が各種規定されています。 前述以外での法人税額の特別控除として、試験研究開発税制、雇用促進税制、所得拡大促進税制、等について取上げます。

(一) 試験研究開発税制

試験研究費の特別税額控除制度は、次の4区分になっています。

(1) 試験研究費の総額に係る税額控除(総額型)

損金算入される試験研究費がある場合、試験研究費の総額に一定の控除割合を乗じた金額を法人税額から控除できます。

下記参照（令和3年税制改正）。

(2) オープンイノベーション型：特別試験研究に対する税額控除(特別試験研究費)

国の試験研究機関又は大学と共同で行う試験研究等に係る特別試験研究費がある場合。

税額控除額 = 特別試験研究費の額 X (12% - 試験研究費の総額に係る控除割合)

2019年税制改正でイノベーション促進のための研究開発税制の見直しが行われています。

(3) 中小企業等技術基盤強化税制による税額控除(総額型:中小企業者等)

下記参照（令和3年税制改正）。

(4) 試験研究費の増加額(増加型)

平成28年度末の期限をもって廃止。

試験研究費の税額控除制度（研究開発税制）の見直し（令和3年税制改正）

活発な研究開発を維持するための研究開発税制の以下の事項に関して見直しがありました。

- ① 総額型及び中小企業技術基盤強化税制の見直し
- ② オープンイノベーション型の対象範囲の追加等
- ③ 自社利用ソフトウェアに係る試験研究費の追加

(1) 総額型

2年前に高水準型は廃止され、試験研究費が高い水準の企業に対する税額控除率の割増措置を総額型に創設することによって、総額型に統合されています。

① 税額控除率

改正前（6%～14%）	改正後（2%～14%）
増減試験研究費割合＞8%の場合(上限14%)： 9.9%＋（増減試験研究費割合－8%）×0.3	増減試験研究費割合＞9.4%の場合(上限14%)： 10.145%＋（増減試験研究費割合－9.4%）×0.35
増減試験研究費割合≤8%の場合(下限6%)： 9.9%＋（8%－増減試験研究費割合）×0.175	増減試験研究費割合≤9.4%の場合(下限2%)： 10.145%＋（9.4%－増減試験研究費割合）×0.175
高水準型の廃止に伴う上乗せ措置 試験研究費割合＞10%の場合： 上記税額控除率×{（試験研究費割合－10%）×0.5}（上限10%）	同左

② 控除上限額

改正前（25%～35%）	改正後（25%～40%）
試験研究費割合≤10%の場合： 法人税額の25%	同左
試験研究費割合＞10%の場合： 法人税額の25%＋法人税額×{（試験研究費割合－10%）×2} 上乗せ後、最大、法人税額×35%	試験研究費割合＞10%の場合： 法人税額の25%＋法人税額×{（試験研究費割合－10%）×2} 更に、以下の要件を全て満たした場合、法人税×5%の上乗せ イ 基準年度に比べて当期売上高が2%以上減少 ロ 基準年度に比べて試験研究費が増加 ハ 基準年度とは、2020年(令和2年)2月1日前に終了した最後の事業年度 上乗せ後、最大、法人税額×40%

（2）中小企業技術基盤強化税制

① 税額控除率

改正前（12%～17%）	改正後（12%～17%）
増減試験研究費割合＞8%の場合（上限17%）： 12%＋（増減試験研究費割合－8%） X0.3	増減試験研究費割合＞9.4%の場合（上限17%）： 12%＋（増減試験研究費割合－9.4%） X0.35
増減試験研究費割合≤8%の場合： 12%	増減試験研究費割合≤9.4%の場合： 12%
試験研究費割合＞10%の場合： 上記税額控除率 X {（試験研究費割合－10%）X0.5}（上限 10%）	同左

② 控除上限額

改正前（25%～35%）	改正後（25%～40%）
増減試験研究費割合≤8%の場合： 法人税額の 25% 増減試験研究費割合＞8%の場合： 法人税額の 35% 上乗せ後、最大、法人税額 X35%	増減試験研究費割合≤9.4%の場合： 法人税額の 25% 増減試験研究費割合＞9.4%の場合： 法人税額の 35% 更に、以下の要件を全て満たした場合、法人税 X5%の上乗せ イ 基準年度に比べて当期売上高が 2%以上減少 ロ 基準年度に比べて試験研究費が増加 ハ 基準年度とは、2020 年(令和 2 年)2 月 1 日前に終了した最後の事業年度 上乗せ後、最大、法人税額 X40%

1. 賃上げ税制（所得拡大促進税制・人材確保等促進税制）

A—1. 令和 4 年 3 月 31 日までに開始事業年度の場合（主に大企業向け）

青色申告法人が、令和 3 年 4 月 1 日から令和 4 年 3 月 31 日の間に開始する各事業年度において国内雇用者に対する給与等支給額に関して、改正により継続雇用者給与等支給額から新規雇用者給与等支給額へと見直しとなっています（但し、設立事業年度は対象外）。なお、

2022 年度税制改正があり令和 4 年 4 月 1 日からの開始事業年度からは、新規雇用者給与等支給額から継続雇用者給与等支給額へと戻されています（後述 A—2）。

	改正前（平成 30 年 4 月 1 日～令和 3 年 3 月 31 日までの各開始事業年度の期間）	改正後（令和 4 年 3 月 31 日までの各開始事業年度の期間）
適用要件	賃上要件： ①当期の雇用者給与等支給額＞前期の雇用者給与等支給額 ②当期の継続雇用者給与等支給額≥前期の継続雇用者給与等支給額 X103%	賃上要件： ①当期の雇用者給与等支給額＞前期の雇用者給与等支給額 ②当期の新規雇用者給与等支給額≥前期の新規雇用者給与等支給額 X102%（注 1）
	設備投資要件： 当期の国内設備投資額≥当期の減価償却費総額 X95%（令和 2 年 4 月 1 日以前の開始事業年度は 90%）	廃止
税額控除	（当期の雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額）X 税額控除率 15% 控除率の上乗せ： 下記の教育訓練費の適用要件を満たす場合には、税額控除率は 20%となります。 当期の教育訓練費≥前期及び前々期教育訓練費の平均額 X120%の場合 税額控除額の上限は、当期の法人税額の 20%	控除対象新規雇用者給与等支給額 X 税額控除率 15%（注 2） 控除率の上乗せ： 下記の教育訓練費の適用要件を満たす場合には、税額控除率は 20%となります。 当期の教育訓練費≥前期教育訓練費 X120%の場合 税額控除額の上限は、当期の法人税額の 20%
新規雇用者給与等支給額とは		注 1：新規雇用者給与等支給額とは、1 年以内に国内事業者で新たに雇用した雇用保険法の一般被保険者等で、労働者名簿に記載された者に対して支給した給与額（ <u>一般被保険者のみが対象</u> 。従って、65 歳以上の高齢者被保険者は含まれない）とし、支配関係がある法人からの者と海外

		から異動した者を除く)。なお、当該支給額からは、雇用安定助成金額は控除しませんが、従前と同様にその給与等に充てる為に他から受領した金額は控除します（控除は雇用者給与等支給額も同様）。
雇用安定助成金額		国又は地方公共団体から受ける雇用保険法に基づく事業として支給される助成金その他これに類するものをいいます。具体的には、雇用調整助成金、産業雇用安定助成金又は緊急安定助成金、等
税額控除における控除対象新規雇用者給与等支額とは		注2：控除対象新規雇用者給与等支給額とは、国内事業者で新たに雇用した者等に対してその雇用から1年以内に支給する給与額（労働者名簿に記載された者が対象：一般被保険者、<u>高年齢被保険者等を含む</u>）。なお、当該支給額からは、雇用安定助成金額を控除します。 但し、当期の雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額の増加額が上限となります（このときも雇用安定助成金額を控除して計算）。

		又、法人事業税（外形標準課税）の計算において、改正後の適用要件（注 1 の増加割合 2 % 以上）を満たすときは、控除対象新規雇用者給与等支給額を付加価値割の課税標準から控除することとなる。なお、 中小企業者等については、一定の要件を満たせば適用できる法人税の税額控除を、法人住民税の計算においても税額控除の適用があります。
--	--	--

A—2. 令和 4 年 4 月 1 日以降の開始事業年度の場合（主に大企業向け）

賃上げ税制：人材確保等促進税制の見直し（主に大企業）

2022 年度税制改正により、現行の新規雇用者給与等支給額から継続雇用者給与等支給額への一定割合以上の増加に変更され、最大 30% の税額控除の適用となります。

	改正前（令和 4 年 3 月 31 日までの各開始事業年度の期間）	改正後（令和 4 年 4 月 1 日以降の各開始事業年度の期間）
適用期間	青色申告法人で令和 3 年 4 月 1 日から令和 5 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度（設立事業年度は適用対象外）	青色申告法人で令和 4 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度（設立事業年度は適用対象外）
適用要件	新規雇用者給与等支給額（注 1）が、前年度より 2% 以上増加	①継続雇用者給与等支給額（注 2）が、前年度より 3% 以上増加 ②更に、一定の大企業（注 3）においては、従業員還元や取引先への配慮等を自社のウェブサイトで宣言し、経済産業大臣に届出ることが必要（マルチステークホルダー要件）。公表・届出は、事業年度終了日の翌日から 45 日以内となります。
税額控除額： ①上乗せ無し （基本）	控除対象新規雇用者給与等支給額の 15%	控除対象雇用者給与等支給増加額の 15%

税額控除額： ②—1 上乗せ有り (その1)			要件	継続雇用者給与等支給額（注2）が、前年度より4%以上増加
			控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の25% （基本+上乗せ10%）
税額控除額： ②—2 上乗せ有り (その2)	要件	①教育訓練費の額が、前年度より20%以上増加 ②明細書を確定申告書の添付	要件	①教育訓練費（注4）の額が、前年度より20%以上増加 ②明細書を会社保管
	控除額	控除対象新規雇用者給与等支給額の20%	控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の30%（更に上乗せ5%） （基本+上乗せ10%+上乗せ5%=30%）又は（②—1を受けない場合：基本+上乗せ5%=20%）
税額控除限度額	当期法人税額の20%を上限		変更無し： 当期法人税額の20%を上限	

注1：新規雇用者給与等支給額とは、国内新規雇用者のうち雇用保険の一般被保険者に対してその雇用した日から1年以内に支給する給与等の支給額

注2：継続雇用者給与等支給額とは、継続雇用者（当期及び前期の全期間の各月分の給与等の支給がある雇用者）で一定のものに対して支給する給与等の支給額

注3：一定の大企業とは、資本金の額等が10億円以上で、かつ、常時使用する従業員数が1,000以上の企業

注4：教育訓練費とは、国内雇用者の職務に必要な技術又は知識を習得させ、又は向上させるために支出する一定の費用

B—1. 令和4年3月31日までに開始事業年度の場合（中小企業）

中小企業における所得拡大促進税制の見直し

青色申告法人である中小企業が、令和3年4月1日から令和4年3月31日の間に開始する各事業年度において国内雇用者に対する給与等支給額に関して、改正により継続雇用者給与等支給額から雇用者給与等支給額へと見直しとなっています（但し、設立事業年度は対象外）。なお、2022年度税制改正があり令和4年4月1日からの開始事業年度から更に見直しがされています（後述B—2）。

	改正前（平成30年4月1日～令和3	改正後（令和4年3月31日までの
--	-------------------	------------------

	年 3 月 31 日までの各開始事業年度の期間)	各開始事業年度の期間)
適用要件	①当期の雇用者給与等支給額 > 前期の雇用者給与等支給額 ②当期の継続雇用者給与等支給額 ≥ 前期の継続雇用者給与等支給額 X101.5%	当期の雇用者給与等支給額 ≥ 前期の雇用者給与等支給額 X101.5% (注 1) 注 1 : 判定には、雇用安定助成金額は控除しませんが、従前と同様にその給与等に充てる為に他から受領した金額は控除します。
雇用安定助成金額		国又は地方公共団体から受ける雇用保険法に基づく事業として支給される助成金その他これに類するものをいいます。具体的には、雇用調整助成金、産業雇用安定助成金又は緊急安定助成金、等
税額控除	(当期の雇用者給与等支給額 - 前期の雇用者給与等支給額) X 税額控除率 15% 下記の①及び②の上乗せ適用要件を満たす場合には、 (当期の雇用者給与等支給額 - 前期の雇用者給与等支給額) X 税額控除率 25% ①(当期の継続雇用者給与等支給額 ≥ 前期の継続雇用者給与等支給額 X102.5% ②以下のいずれかを満たす場合	{ 当期の雇用者給与等支給額 (注 1) - 前期の雇用者給与等支給額 (注 1) } = 控除対象雇用者給与等支給増加額 (注 2) X 税額控除率 15% 注 2 : 但し、控除対象雇用者給与等支給増加額の上限額があり、その計算においては、雇用安定助成金額を控除した金額で計算します (従って、控除前と控除後でいずれか少ない支給増加金額が税額計算の対象額)。 下記の①及び②の上乗せ適用要件を満たす場合には、 (当期の雇用者給与等支給額 - 前期の雇用者給与等支給額) X 税額控除率 25% ①(当期の雇用者給与等支給額 ≥ 前期の雇用者給与等支給額 X102.5% (注 1) ②以下のいずれかを満たす場合

	イ 当期の教育訓練費$\geq$前期の教育訓練費 X110% ロ 中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受け、その計画が実行されていることの証明されている 税額控除額の上限は、当期の法人税額の 20%	イ 当期の教育訓練費$\geq$前期の教育訓練費 X110% ロ 中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受け、その計画が実行されていることの証明されている 税額控除額の上限は、当期の法人税額の 20%
--	---	---

B—2. 令和 4 年 4 月 1 日以降の開始事業年度の場合（中小企業）

賃上げ税制：所得拡大促進税制の見直し（中小企業）

税額控除率が最大 40%に引き上げられ、適用期限が 1 年延長となります。

	改正前（令和 4 年 3 月 31 日までの各開始事業年度の期間）		改正後（令和 4 年 4 月 1 日以降の各開始事業年度の期間）	
適用期間	青色申告法人である中小企業者等で令和 3 年 4 月 1 日から令和 5 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度		青色申告法人である中小企業者等で令和 4 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度	
適用要件	雇用者給与等支給額が、前年度より 1.5%以上増加		変更無し： 雇用者給与等支給額が、前年度より 1.5%以上増加	
税額控除額： ①上乗せ無し （基本）	雇用者給与等支給増加額の 15%		雇用者給与等支給増加額の 15%	
税額控除額： ②— 1 上 乗 せ 有 り （その 1）	要件	①雇用者給与等支給額が、前年度より 2.5%以上増加 ②以下のいずれかを満たす場合 イ 教育訓練費の額が、前年度より 10%以上増加 ロ 経営力向上の証明受ける	要件	雇用者給与等支給額が、前年度より 2.5%以上増加
	控除額	雇用者給与等支給増加額の 25%	控除額	雇用者給与等支給増加額の 30% （基本+上乗せ 15%）

税額控除額： ②—2 上乗せ有り (その2)		要件	①教育訓練費の額が、前年度より 10%以上増加 ②明細書を会社保管
		控除額	対象雇用者給与等支給増加額の 40% (更に上乗せ 10%) (基本+上乗せ 15%+上乗せ 10%=40%) 又は (②—1 を受けない場合：基本+上乗せ 10%=25%)
税額控除限度額	当期法人税額の 20%を上限	当期法人税額の 20%を上限	

C. 賃上げ税制上の主な定義：

適用期間	平成 25 年 4 月 1 日~令和 6 年 3 月 31 日の間に開始する各事業年度
適用要件	上記参照
国内雇用者の範囲	国内雇用者とは、役員、役員の特殊関係者及び使用人兼務役員を除く使用人で国内事業所に勤務し賃金台帳に記載されている雇用者(従って、雇用保険の一般被保険者でない雇用者も含む)
給与等の範囲	給料、賃金、賞与等で賃金台帳に記載された支給額(非課税とされる通勤手当等の額も含む)のみを対象としますが、合理的な方法により継続して給与等の支給額を計算している場合には、これも認められます。退職金等は対象外です。
役員の特殊関係者	役員の特殊関係者とは、次に掲げる者をいいます。 ① 役員の親族(配偶者、6 親等以内の血族、及び 3 親等以内の姻族) ② 役員と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者 ③ 上記以外の者で役員から生計の支援を受けているもの ④ 上記の者と生計を一にするこれらの者の親族
雇用者給与等支給額	適用年度(当期)の損金算入される国内雇用者に対する給与等支給額。 なお、控除すべきものとして、国等から支給を受けた助成金や出向先法人から受けた出向者分の給与負担金受給額、等は控除します。 なお、出向先法人では、その賃金台帳に出向者を記載している時には、その給与負担金は含まれます。
雇用者給与等支給増加額	雇用者給与等支給額 － 比較雇用者給与等支給額 ＝ 雇用者給与等支給増加額
比較雇用者給与等	比較雇用者給与等支給額とは、比較用年度(前期)の損金算入される国

支給額	内雇用者に対する給与等支給額。 前期の事業月数が 12 ヶ月未満の時には、年換算に調整計算を行います。
継続雇用者の範囲	継続雇用者とは、適用年度（当期）およびその前年度の両方において給与等の支給（24 ヶ月間継続）を受けた国内雇用者であり、継続雇用者に係る金額は、雇用保険法における一般被保険者に該当する者に対して支給したものに限り（年齢は 65 歳未満の国内雇用者）が、「高年齢者等の雇用の安定等に関する法律」 9 条 1 項 2 号に規定する継続雇用制度の対象である者に対して支給したものを除く、ということになっています。 具体的に継続雇用者とは、 ①前期及び当期の全ての月分の給与等の支給を受けた国内雇用者であること ②前期及び当期の全ての期間において雇用保険の一般被保険者であること（加入手続きの有無は関係ありません。又、一般被保険者とは、年齢 65 歳未満の雇用者です） ③前期及び当期の全ての又は一部の期間において高年齢再雇用者制度の対象となっていないこと 従って、一定の週 20 時間以上のパート・アルバイトで雇用保険法の適用要件を満たす一般被保険者は含まれます。 つまり、第 1 に、雇用保険法における一般被保険者に該当する者に対して支給したものに限られますので、 (イ) 正社員、及び (ロ) パート・アルバイトのうち週所定労働時間が 20 時間以上で継続して 31 日以上雇用が見込まれ一般被保険者になっている者 ということになりますが、但し、「高年齢者等の雇用の安定等に関する法律」 9 条 1 項 2 号に規定する継続雇用制度の対象である者に対して支給したものを除くとされていますので、定年が 65 歳未満の会社で、65 歳未満で定年退職した者を対象とする継続雇用制度を採用している会社の場合、定年以降の継続雇用制度の対象者に支給した金額は控除しなければなりません(この対象者の定年後の給与額は、通常引下げられることとなり会社にとって不利とならない配慮により含めない処置となっています)。
継続雇用者給与等支給額・継続雇用者比較給与等支給	継続雇用者給与等支給額とは、適用年度(当期)における国内の継続雇用者に対する給与等支給額をいいます。 継続雇用者比較給与等支給額とは、比較年度(前期)における国内の継

額	続雇用者に対する給与等支給額をいいます。 対象となる継続雇用者とは、適用年度及び前年度において給与等の支給を受けた国内雇用者に対する給与等のうち、雇用保険法の一般被保険者に対する給与等をいう。従って、前期の退職者、当期の新規雇用者、継続雇用制度に基づき雇用されている高年齢再雇用者を除きますが、一定の週 20 時間以上のパート・アルバイトで一般被保険者は含まれます。
新規雇用者給与等支給額とは	新規雇用者給与等支給額とは、1 年以内に国内事業者で新たに雇用した雇用保険法の一般被保険者等で、労働者名簿に記載された者に対して支給した給与額（一般被保険者のみが対象。従って、65 歳以上の高齢者被保険者は含まれない）とし、支配関係がある法人からの者と海外から異動した者を除く）。なお、当該支給額からは、雇用安定助成金額は控除しませんが、従前と同様にその給与等に充てる為に他から受領した金額は控除します（控除は雇用者給与等支給額も同様）。
雇用安定助成金額	国又は地方公共団体から受ける雇用保険法に基づく事業として支給される助成金その他これに類するものをいいます。具体的には、雇用調整助成金、産業雇用安定助成金又は緊急安定助成金、等
中小企業者等	中小企業者等とは、青色申告法人のうち、中小企業者又は農業協同組合等をいいます。 中小企業者とは、次に掲げる法人をいいます。 ① 資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人 ただし、同一の大規模法人(資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円を超える法人又は資本若しく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 人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除きます)に発行済株式又は出資の総数又は総額の 2 分の 1 以上を所有されている法人、及び 2 以上の大規模法人に発行済株式又は出資の総数又は総額の 3 分の 2 以上を所有されている法人を除きます。 ② 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
教育訓練とは	国内雇用者の職務に必要な技術又は知識を取得させ、又は向上させる次の費用（外部支払）をいう。 ① 法人が教育訓練等を自ら行う場合の社外講師謝金等の費用 ② 他の者に委託して教育訓練等を行わせる場合のその委託費 ③ 他の者が行う教育訓練等に参加させる場合のその参加に要する費用（授業料、受講料、受験手数料、等） なお、従業員の資格取得費に要する費用のうち教育訓練費の対象は

	以下のとおりです。 <table> <tr> <td>対象</td><td> * 業務遂行に必要となる資格取得費 * 資格取得後の法定更新講習会への参加費用（更新料等は除く） </td></tr> <tr> <td>対象外</td><td> * 従業員が自己研鑽等の目的で資格を取得した場合の受験料等 * 福利厚生の一環として支払った報奨金 * 資格取得のために企業側が用意した教材費 </td></tr> </table>	対象	* 業務遂行に必要となる資格取得費 * 資格取得後の法定更新講習会への参加費用（更新料等は除く）	対象外	* 従業員が自己研鑽等の目的で資格を取得した場合の受験料等 * 福利厚生の一環として支払った報奨金 * 資格取得のために企業側が用意した教材費
対象	* 業務遂行に必要となる資格取得費 * 資格取得後の法定更新講習会への参加費用（更新料等は除く）				
対象外	* 従業員が自己研鑽等の目的で資格を取得した場合の受験料等 * 福利厚生の一環として支払った報奨金 * 資格取得のために企業側が用意した教材費				
国内設備投資額とは	国内で当期中取得（取得又は製作もしくは建設）の減価償却資産（有形固定資産、無形固定資産及び生物）で当期末に有する取得価額の合計額をいう。原則、国内資産に対する資本的支出の金額も含む。又、少額減価償却資産及び一括償却資産の金額も含む。なお、圧縮記帳が適用している場合には、適用前の実際の取得金額を含める。				
減価償却費総額とは	全減価償却資産の損金経理した減価償却費の総額（過年度分の減価償却超過額の当期認容額を除き、特別償却準備金の積立額を含む）をいう。なお、当期の減価償却費総額の対象は、法人が有する全ての減価償却資産であることから、国外で保有する資産に対する減価償却費も含まれます。				
税額控除額・限度額	上記参照				
その他、他の税額控除適用との関係	雇用者数が増加した場合の税額控除の雇用促進税制、震災特例法等に係る雇用促進税額控除との選択適用(重複適用は不可)				

2. 租税特別措置の適用要件の見直し：大企業

大企業で所得（利益）が増加しているにもかかわらず、賃上げや設備投資を殆ど行っていない場合には、研究開発税制等、生産性の向上に関連する税額控除の適用が出来ません。

対象法人・対象期間	大企業で、令和5年3月31日までの期間に開始する各事業年度に、一定の要件を満たさない場合には、その事業年度においては、①研究開発税制、②地域未来投資促進税制及び③情報連携投資等の促進税制の税額控除の適用は出来なくなります。但し、その「所得金額」が前期の所得金額以下の一定の事業年度（設立事業年度又は合併等の事業年度を除く）においては、この制限は受けません。
一定の適用2要件	① 継続雇用者給与等支給額に係る要件 令和5年4月1日から開始する事業年度以降では前年度より増加率が1%以上（令和4年4月1日から令和5年3月31日まで

	に開始する各事業年度では増加率 0.5%以上) ② 減価償却費総額 ÷ 国内設備投資額 > 30%
所得金額とは	欠損金の繰越控除前の金額とし、必要な調整があります。なお、受取配当等の益金不算入等の調整は行いません。

3. 中小企業の経営資源の集約化に資する税制創設（中小企業事業再編投資損失準備金制度）

（1）中小企業事業再編投資損失準備金の繰入

M&Aに関する経営力向上計画（経営資源集約化措置が記載されたものに限る）の認定を受けた中小企業者が、他の法人の株式等の取得（購入の取得に限り、取得価額が10億円以下に限る）し、その取得の事業年度末まで継続保有している場合において、株価下落の損失（簿外債務、偶発債務等のリスク）に備える為、株式等の取得価額の70%以下の金額を中小企業再編投資損失準備金として積立てたときは、損失算入を認められます。

（2）中小企業事業再編投資損失準備金の取崩

積立てた準備金は、その株式の売却、帳簿価額の減額等で取崩す他、5年間の据置期間経過後、原則として5年間で均等額を取崩して益金算入する。

（3）適用要件

中小企業経営強化法の改正施行日から2024年（令和6年）3月31日までの間に、経営力向上計画の認定を受ける必要があります。

4. デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制の創設

企業の持続的成長のためにデジタルトランスフォーメーション（DX：デジタル技術＜D＞を活用した企業変革＜X＞）が重要となってくることを踏まえ、新規ビジネスの構築等に関する計画（事業適応計画）に基づく、持続性・クラウドの利用・レガシーシステムからの脱却・サイバーセキュリティといった点が確保された「事業変革デジタル投資」を促進することを目的として、産業競争力強化法の改正により認定を受けた「事業適応計画」に基づき、2025年（令和7年）3月31日までの間にソフトウェアの新設若しくは増設し、又はソフトウェア利用に係る費用（繰延資産に限る）を支出した時には、取得価額の30%の特別償却又は取得価額の3%（グループ外の事業者とデータ連携する場合は5%）の税額控除との選択適用ができる。

適用対象者	①青色申告法人で産業競争力強化法の改正による「事業適応計画」について認定を受けること ②事業適応の為に必要な事業適応設備を取得等し、国内事業に供していること
対象資産	事業適応設備となるソフトウェア、繰延資産、機械装置、器具備

	品（開発研究用資産を除く） なお、当該支出金額の合計額で300億円が上限となります。
税制の選択適用	特別償却： 取得価額 X 30 %
	税額控除： 取得価額 X 3 %（グループ外の事業者とデータ連携する場合は5 %） 但し、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制による税額控除との合計で、当期法人税額の20 %が上限となります。

5. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設

2050年までに温室効果ガスの排出を実質ゼロにする「2050年カーボンニュートラル」という高い目標に向けて、産業競争力強化法において規定される予定の「中長期環境適応計画」の認定を受けた法人が、2024年（令和6年）3月31日までの間に同計画に従って導入される一定の設備等の取得等をし、国内にある事業の用に供した場合、取得価額の50%の特別償却又はその取得価額の5%（温室効果ガス削減が著しく資するものは10%）の税額控除との選択適用ができる。

適用対象者	①青色申告法人で産業競争力強化法の改正による「中長期環境適応計画」について認定を受けること ②当該計画に記載された中長期環境適応生産性向上設備又は中長期環境適応需要開拓製品生産設備の取得等し、国内事業に供していること
対象資産	一定の①中長期環境適応生産性向上設備、②中長期環境適応需要開拓製品生産設備事業適応設備 なお、当該取得金額の合計額で500億円が上限となります。
税制の選択適用	特別償却： 取得価額 X 50 %
	税額控除：①原則 取得価額 X 5 % ②温室効果ガス削減が著しく資するものについては、その取得価額 X 10 % 但し、デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制による税額控除との合計で、当期法人税額の20 %が上限となります。

6. オープンイノベーション促進税制の拡充

この促進税制は、事業会社から一定のスタートアップ企業に対する出資について、その投資額の25%相当額を特別勘定として経理処理することで同額の所得控除（損金算入）ができる制度です。なお、株式の取得日から3年以内（現行5年以内）に出資した株式の売却

等を行った場合には、対応する部分の金額を益金に算入することになります。

出資対象となる要件において、設立の日以後 10 年未満であることでしたが、売上高に占める研究開発費の額の割合が 10%以上で、かつ、赤字の会社は、設立の日以後 15 年未満となります。

地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の拡充

青色申告法人が、令和 2 年 4 月 1 日から令和 7 年 3 月 31 日までの間に、地方創生推進寄附活用事業（地域再生法の認定地域再生計画に基づき国（内閣府）の認定を受けたもの）に関連する寄附金を支出した場合、法人事業税、法人住民税、法人税から一定額を税額控除できます。 但し、次の法人への寄附は対象外となります。

- ① 法人の本社が立地する地方自治体（都道府県・市町村）の事業への寄附
- ② 普通交付税の不交付団体（地方公共団体）等への寄附

現行の寄附金の損金算入制度（税額で寄附額の約 30%）に加え、以下の税額控除（地方税 ＋ 法人税で寄附額の 60%を控除：最大 90%を控除）が可能となります。

寄附による税額減少のイメージ図：

寄附額（100%）		
損金算入対応分（約 30%） 地方税 ＋ 国税	税額控除（60%）： 事業税 ＋ （住民税＋法人税） （20%） （40%）	実質的な企業負担分 （約 10%）

制度上の留意事項：

- ① 1 回あたり 10 万円以上の寄付が対象
- ② 返礼品はありません
- ③ 上述したように寄付先に制限があります。

外国税額控除制度

外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するために外国で納付した外国税額を、国外所得に対し国内で納付すべき法人税額(控除限度額)の範囲内で控除するものです。

平成 24 年 4 月 1 日以後に開始事業年度から、適正化ということから以下の取扱いとなっています。

(一) 控除対象となる外国法人税

外国の法令により課される法人税に相当する税額(外国法人税額)。 但し、外国法人税額のうち、その国外所得に対する負担が高率(所得に対する租税負担割合が 35%超(改正前は 50%超)の部分は控除の対象外となります。

(二) 外国税額控除限度額

下記の一括限度額方式で計算を行ないます。

外国税額控除限度額 = 法人税額 X (国外所得(注 1、2) ÷ 全世界所得)

注 1: 外国で非課税外国所得は全額を除外する(改正前は 2/3 を除外)。 但し、経過措置として 2 年間は 5/6 を除外。

注 2: 改正前の国外所得は、原則として全世界所得の 90%までに制限等の特例の廃止。

(5) その他関連項目

組織再編税制

法人が合併や会社分割その他の組織再編行為による資産の移転につき、時価移転(時価による譲渡)をしたものとして譲渡損益を計上することが原則ですが、一定の要件を充足する場合には、簿価移転(簿価による譲渡)をしたものとしてその譲渡損益の計上を繰延べて課税関係を継続させることを主眼とする法人税法の税制を組織再編税制といいます。 前者の時価移転となる組織再編成を非適格組織再編成といい、後者の簿価移転となる組織再編成を適格組織再編成といっています。

組織再編手法と組織再編税制の概要

組織再編成の手法: ① 合併 ② 分割型分割 ③ 分社型分割 ④ 現物出資 ⑤ 現物分配 ⑥ 株式交換 ⑦ 株式移転	非適格組織再編成 時価移転(課税発生)	
	適格組織再編成 簿価移転(課税の繰延)	(一) 企業グループ内の組織再編成 (1) 完全支配関係(100%)の場合の組織再編成 * 金銭等非交付要件 * 完全支配関係継続要件 (2) 支配関係(50%超)の場合の組織再編成 * 金銭等非交付要件 * 支配関係継続要件 * 独立事業単位要件 * 事業継続要件
		(二) 共同事業を営むための組織再編成 * 金銭等非交付要件 * 事業関連性要件 * 事業規模要件又は経営参画要件 * 独立事業単位要件 * 事業継続要件 * 株式継続保有要件

A. 組織再編成の手法

(1) 合併

別々の法人が 1 つの法人に合体する組織再編成の手法であり、消滅する法人(被合併法人)の権利義務(資産負債)の全てを存続する法人(合併法人)に承継させるものである。その合併形態には、吸収合併と新設合併がある。合併法人は、合併対価を被合併法人の株主に交付することになる。非適格合併の場合には、合併対価を一旦被合併法人が交付を受けて、それを直ちに株主に交付したものとしています。

(2) 分割型分割

法人(分割法人)がその事業に関して有する権利義務(資産負債)の全部又は一部を他の法人(分割承継法人)に承継させる組織再編成の手法である。その分割形態には、吸収分割と新設分割がある。分割承継法人は、分割対価を分割法人に対して交付します。そして、分割法人がその分割対価の全部を直ちに株主に交付(配当)する場合の会社分割を「分割型分割」といいます。

(3) 分社型分割

会社分割のうち、分割法人がその分割対価をその株主に交付しないものを「分社型分割」といいます。

(4) 現物出資

法人の出資に際して、現物出資法人が被現物出資法人に被金銭以外の財産(土地、建物等の資産単位や事業単位等の対象)をその出資の目的とするものである。現物出資のうち、法人が新設されるものを新設現物出資といいます。

(5) 現物分配

法人(現物分配法人)がその株主(被現物分配法人)に対し次の事由により金銭以外の資産の交付をすることである。

① 利益剰余金の配当

② 資本の払戻し(資本剰余金の減少に伴う配当のうち、分割型分割によるもの以外)又は解散による残余財産の分配

③ 自己の株式又は出資の取得(市場における購入による取得その他の一定の取得を除く)

④ 出資の消却等

⑤ 組織変更

(6) 株式交換

法人(株式交換完全子法人)がその発行済株式の全部を他の法人(株式交換完全親法人)に取得させる組織再編手法である。自社を他社の完全子会社とするために行なわれる。株式交換完全子法人の株主は、既存株式の代わりに株式交換完全親法人の株式その他の資産の交付を受ける。

(7) 株式移転

法人(株式移転完全子法人)がその発行済株式の全部を新設する法人(株式移転完全親法人)に取得させる組織再編手法である。完全持株会社を新設して自社を完全子会社とする

ために行なわれる。株式移転完全子法人の株主は、既存株式の代わりに株式移転完全親法人の株式その他の資産の交付を受ける。

B. 適格要件

適格組織再編成となる要件(適格要件)は、同じ企業グループ内に属する法人間における組織再編成(企業グループ内の組織再編成)の場合と、異なる企業グループに属する法人間における共同で事業を営むための組織再編成(共同事業を営むための組織再編成)の場合とに分かれます。更に、企業グループ内の組織再編成は、完全支配関係がある場合と支配関係がある場合とに区分されます。

- 完全支配関係とは、一の者(一の法人又は個人)が法人の発行済株式等の全部(100%)を直接又は間接に保有する関係(当事者間の完全支配関係)、並びに当該関係がある法人間の相互に保有する関係(法人相互の完全支配関係)をいう。
- 支配関係とは、一の者(一の法人又は個人)が法人の発行済株式等の 50%超を直接又は間接に保有する関係(当事者間の完全支配関係)、並びに当該関係がある法人間の相互に保有する関係(法人相互の完全支配関係)をいう。

適格要件は、それぞれの組織再編の手法ごとに異なりますが、共通点が少なくありません。

1. 合併・分割型分割・分社型分割・現物出資における適格要件

(一) 企業グループ内の組織再編成

(1) 完全支配関係(100%)の場合の組織再編成(2 要件)

① 金銭等非交付要件

株式以外の資産の交付がないこと。

② 完全支配関係継続要件

組織再編成前において完全支配関係があり、かつ、組織再編成後も両者間の完全支配関係が継続することが見込まれていること。

(2) 支配関係(50%超)の場合の組織再編成(4 要件)

① 金銭等非交付要件

② 支配関係継続要件

組織再編成前において支配関係があり、かつ、組織再編成後も両者間の支配関係が継続することが見込まれていること。

③ 独立事業単位要件(次の 2 要件)

(イ) 主要資産負債引継要件

移転する事業に係る主要な資産・負債が引継がれることが見込まれていること。

(ロ) 従業員引継要件

移転する事業に従事する従業員の概ね 80%以上が引継がれることが見込まれていること。

④ 事業継続要件

移転する事業(合併の場合には主要な事業)が引継がれることが見込まれていること。

(二) 共同事業を営むための組織再編成(6 要件)

① 金銭等非交付要件

② 事業関連性要件

それぞれの法人の組織再編成の対象となる事業(合併の場合には、被合併法人の主要な事業と合併法人のいずれかの事業)が相互に関連するものであること

③ 事業規模等要件(2 要件のいずれかを満たすこと)

(イ) 事業規模要件

それぞれの法人の資本金額(合併の場合)、相互に関連する事業のそれぞれの売上高や従業員数その他これらに準ずるものの規模の割合の1つが概ね5倍を超えないこと。

(ロ) 経営参画基準

* 合併の場合: それぞれの法人の特定役員(常務クラス以上の役員又はこれらに準ずる者で経営に従事している者)のいずれかが合併後の合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

* 会社分割・現物出資の場合: 分割法人・現物出資法人の役員等(役員及び常務クラス以上の役員に準ずる者で経営に従事している者)のいずれかと、分割承継法人・被現物出資法人の特定役員のいずれかとなることが見込まれていること。

④ 独立事業単位要件(2 要件)

⑤ 事業継続要件

⑥ 株式継続保有要件

* 合併又は分割型分割の場合: 被合併法人・分割法人の株主で交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれる者、並びに当事者法人が保有することになる株式数が発行済株式等の80%以上であること(無議決権株式を除く)。なお、被合併法人・分割法人の株主が50人以上の場合には、この要件は課されない。

* 分社型分割又は現物出資の場合: 分割法人・現物出資法人が交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれていること。

2. 現物分配における適格要件

他の組織再編手法と異なり、完全支配関係がある場合にのみ適格組織再編成となり得ます。以下の2要件を適格要件となります。

① 内国法人が現物分配法人とする現物分配であること。

② その現物分配による資産の移転を受ける者が、その現物分配の直前においてその内国法人との間に完全支配関係がある内国法人(普通法人又は協同組合等に限る)のみであること。

3. 株式交換・株式移転における適格要件

適格要件の纏めは以下のようになります。

各要件	完全支配関係	支配関係(50%超)	共同事業を営
-----	--------	------------	--------

	(100%)の場合の組織再編成(2要件)	の場合の組織再編成(4要件)	むための組織再編成(7要件)
金銭等非交付要件	必要	必要	必要
(完全)支配関係継続要件	必要	必要	-
従業員引継従事要件	-	必要	必要
事業継続要件	-	必要	必要
事業関連性要件	-	-	必要
事業規模等要件	-	-	必要
株式継続保有要件	-	-	必要
組織再編成後完全支配関係継続要件	-	-	必要

特定適格再編を行なった場合の特定資産譲渡等損失額の損金不算入制度等

(1) 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度

含み損のある資産の譲渡損計上を目的とした組織再編を防ぐために、特定適格組織再編等を行なった場合において、一定の期間中に生じた特定引継資産又は特定保有資産に係る譲渡損失は、損金不算入となっています。しかし、他社をグループごと買収した場合に買収前に含み損のある資産をグループ経由で取得することで、この損金不算入を回避できるケースがありました。

そこで、特定適格組織再編等を行なった法人が、その特定適格組織再編等の日以前に行なわれた他の特定適格組織再編等によりその法人と支配関係がある他の法人から移転を受けた一定の資産については、特定資産に係る譲渡等損失の損金不算入制度の対象資産に加えられることになります。

適用時期は、平成 25 年 4 月 1 日以後に他の法人との間に支配関係があることとなる法人に係る資産及び欠損金額に対して適用となります。

(2) 青色欠損金の繰越控除制度

青色欠損金を有する被合併法人を合併することにより課税の軽減を図る租税回避行為を防止する観点から、繰越欠損金について一定の引継ぎ又は利用制限が設けられています。しかし、他社をグループごと買収した場合に買収後に生じた欠損金についてグループを通じることで、この繰越欠損金についての引継制限を回避できるケースがありました。

そこで、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除制度について、支配関係がある法人間でみなし共同事業要件を満たさない適格合併等が行なわれた場合の繰越欠損金の引継ぎ制限、及び無いものとされる合併法人等の欠損金の範囲に一定のものを追加することになります。

適用時期は、平成 25 年 4 月 1 日以後に他の法人との間に支配関係があることとなる法人に

係る資産及び欠損金額に対して適用となります。

グループ法人税制

グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、100%グループ内法人間の取引等は実質的に完全支配関係にあることから、社内間取引と同質のもとしてその時点で課税関係を生じさせないことが実態にあった課税であると考えられ、この様にグループ内の取引等について損益を繰延べ等することをグループ法人税制と呼んでいます。

(一)「グループ」の対象法人

100%株式所有のグループが対象法人であり、この100%持株関係については「完全支配関係」と定義されています。

発行済株式等(自己株式を除く)の100%所有関係の判定では、従業員持株会やストックオプションにより保有されている株式の合計数が、発行済株式数(自己株式を除く)の5%未満の場合には、これらの株式数を除いて判定します。

完全支配関係とは、一の者(一の法人又は個人)が法人の発行済株式等の全部(100%)を直接又は間接に保有する関係(当事者間の完全支配関係)、並びに当該関係がある法人間の相互に保有する関係(法人相互の完全支配関係)をいうこととされています。なお、資本関係がグループ内で完結(100%所有されている状況)している場合も各社間に完全支配関係があるものとして取扱われます。

(二) 特定対象資産の譲渡における譲渡損益課税の繰延べ

(1) 対象資産(譲渡損益調整資産)

固定資産、棚卸資産である土地等(土地の上に存する権利を含む)、有価証券、金銭債権及び繰延資産、等が譲渡損益調整資産となりますが、対象外資産として、土地以外の棚卸資産、売買目的有価証券、及び帳簿価額が1千万円未満の資産となっています。

(2) 譲渡損益の繰延べ

譲渡時に生じた譲渡損益の繰延べ処理(別表調整)が譲渡法人で必要となります。

(3) 課税繰延べの解消時期

完全支配関係の消滅、又は譲受法人による譲渡損益調整資産の再譲渡(グループ内法人への譲渡も含む)や償却等の時に、繰延期限が終了し課税されることになります。

(4) 通知義務

- ① 譲渡法人: 譲受法人に遅滞なく、譲渡資産が譲渡損益調整資産に該当する旨や譲渡損益の計上を簡便法で行う場合にはその旨を通知しなければなりません。
- ② 譲受法人: 譲渡法人に遅滞なく、その資産の耐用年数、課税繰延べの解消事由が生じた時にはその旨及び生じた日、並びに解消事由が償却の場合には、その償却額を通知しなければなりません。

(三) 寄附金

完全支配関係間の寄附金は、支出側では全額損金不算入、受益側では全額益金不算入となる。なお、個人を上位株主した完全支配関係間では、相続税対策に乱用される恐れからこの規定の適用はありません。

寄附に伴う株式の簿価修正：完全支配関係にある子会社が、同じ完全支配関係グループ内の他の法人との間で寄附金の授受を行なった場合には、子会社の株主は子会社株式の簿価修正、及び利益積立金額の調整を行う必要があります。

(四) 受取配当等における負債利子

完全支配関係にある法人から受ける配当等の額については、負債利子の控除はなくその全額が益金不算入となります。

(五) 資本金 5 億円以上の大法人等に所有され完全支配関係にある中小法人（資本金 1 億円以下）に対する特例措置の不適用

次の中小法人向け特例制度が、大法人(資本金5億円以上の法人、相互会社、又は受託法人)との間に完全支配関係がある普通法人には適用されないことになっています。

①軽減税率、②特定同族会社の特別税率の不適用、③貸倒引当金の法人繰入率、④交際費等の損金不算入制度における定額控除制度、⑤欠損金の繰戻しによる還付制度

この「中小法人向け特例の不適用」の有の場合には、別表 1(1)上の「非中小法人」箇所には○印を付けることになります。又、確定申告書の添付書類のうち「事業等の概況に関する書類」に、完全支配関係がある法人との出資関係を系統的に記載した図を記載する必要があります。

連結納税制度

連結納税制度は、企業グループを1つの納税単位と捉え、その企業グループの所得に対して課税を行うもので、具体的には、内国法人の親法人とその親法人による完全支配関係(100%所有)がある全ての内国法人の子会社を1つのグループとして、連結親法人がそのグループの所得(連結所得)の金額等を1つの申告書(連結確定申告書)に記載して法人税の申告・納税を行う制度です。この連結納税制度は選択制であり、最初の連結事業年度の開始 3 ヶ月前までに、当企業グループの全ての連名で承認申請書を所轄税務署経由で国税庁長官に提出しなければなりません。

前述のグループ法人税制と連結納税制度との主な相違点は以下のとおりです。

項目	グループ法人税制	連結納税制度
任意性	強制適用 完全支配関係(100%所有)がある全ての内国法人が対象	選択適用
開始時・加入時の時価評価	適用無し	一定の資産に評価損益を計上
グループ間の受贈	全額益金不算入	全額益金算入

益		
譲渡損益の調整制度	自己株式の譲渡等における譲渡損益を計上しない。	適用無し
申告方法	単体申告上で一定のグループ取引に対し加減算し申告するので、所得通算は不可。	グループ各社の所得・税額を合算して申告する。

連結納税制度からグループ通算制度への移行

連結納税制度に代えて、企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行うとともに、損益通算等の調整を行う簡素な仕組みとすることで事務負担の軽減を図りつつ、親法人の欠損金の利用制限等を行うことにより公平公正な税負担の措置を講じた、グループ通算制度へ移行となりました。

手続上の比較は以下の通りです。

項目	連結納税制度	グループ通算制度
納税主体	親法人が一体申告	企業グループ内の各法人が個別申告
連帯納付	有り	有り
修正・更正申告	連結グループ内で再調整を行い、親法人にて修正・更正	原則、各法人にて修正・更正
事業年度	親会社の事業年度	親会社の事業年度
青色申告	連結申告法人は制度の対象外	各法人の青色申告承認が必要
電子申告	任意	強制
適用時期	2022 年（令和 4 年）3 月 31 日以前の開始事業年度まで適用	2022 年（令和 4 年）4 月 1 日以後の開始事業年度から適用

グループ通算制度のグループ離脱時における投資簿価修正の見直し

改正としては、グループ離脱時における各法人の確定申告において一定の計算明細を添付し、かつ、書類を保存することで、子法人株式の簿価純資産価額（帳簿価額）に資産調整勘定等対応金額を加算するような調整計算が行われます。資産調整勘定等対応金額とはグループ通算開始時に時価取得をしたその子法人株式の取得価額のうち、仮にその時点で合併をしたものとした場合における資産調整勘定又は負債調整勘定相当額とされています。

又、グループ離脱時の時価評価資産の取扱いで、帳簿価額が 1,000 万円未満である資産については時価評価資産から除外されていますが、営業権については帳簿価額が 1,000 万円未満であっても除外されないことになります。

青色欠損金等の繰越控除制度、及び中小法人等の青色欠損金等の繰戻還付制度

A. 青色欠損金等の繰越控除制度

欠損金の生じた事業年度において青色申告書を提出し、その後の事業年度も継続して確定申告書を提出していれば、その事業年度開始前 9 年以内に開始した事業年度（但し、平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に発生した欠損金額から 10 年間の繰越）において生じた欠損金額は、次の区分によりその各事業年度の損金の額に算入できます。

(一) 中小法人等

控除限度額は、繰越控除する事業年度の繰越控除前所得金額の 100%相当額。

● 中小法人等の範囲は以下の法人です。

- ① 普通法人のうち、資本金・出資金が 1 億円以下であるもの(資本金の額が 5 億円以上の大法人による完全支配関係がある法人等は除く)又は資本・出資を有しないもの。但し、相互会社や法人課税信託に係る受託法人は除かれます。
- ② 公益法人等
- ③ 協同組合等
- ④ 人格のない社団等

(二) 中小法人等以外の大法人

資本金 1 億円等の大企業において、控除限度額は、繰越控除する事業年度の繰越控除前所得金額に対して、平成 30 年 4 月以降開始事業年度より 50%が控除限度額となります。

繰越欠損金の控除上限の特例創設

青色申告書を提出する法人が、産業競争力強化法の改正法の施行日から 1 年以内に「事業適応計画」の認定を受けた場合には、「適用事業年度」における「特例対象欠損金額」がある場合には、翌期以後、最大で 5 年間、欠損金の繰越控除前の所得の金額（その所得の金額の 50%を超える部分については、「累積投資残高」に達するまでの金額とする）の範囲内で損金算入することができる特例制度が創設される。

「適用事業年度」とは	下記のいずれにも該当する事業年度 ①特例対象欠損金額が生じた事業年度のうちその開始の日が最も早い事業年度後の事業年度で、所得の金額が生じた最初の事業年度（基準事業年度）開始の日以後 5 年以内に開始した事業年度 ②事業適応計画の実施時期を含む事業年度 ③2026 年（令和 8 年）4 月 1 日以前に開始する事業年度
「特例対象欠損金額」とは	2 年 間（2020 年（令和 2）年 4 月 1 日から 2021 年（令和 3 年）4 月 1 日までの期間内の日を含む事業年度（一定の場合には、2020 年（令和 2 年）2 月 1 日から 同年 3 月 31 日までの間に終了する事業年度及びその翌事業年度）において生じた青色欠損金

	額
「累積投資残高」とは	事業適応計画に従って行った投資の額から、既に本特例により欠損金の繰越控除前の所得の 50%を超えて損金算入した欠損金額を控除した金額

(イ) 更正会社等の特例

更正手続開始の決定、再生手続開始の決定があったこと等の法人については、その決定日から7年経過するまでの期間に属する各事業年度において、中小法人等と同様に控除限度額は繰越控除前所得金額の100%相当額となります。なお、金融商品取引所への再上場の場合には、その日以後に終了する事業年度には、この取扱いの対象外となります。

(ロ) 法人設立の特例(合併法人の場合には、合併法人又は被合併法人のうちその設立が最も早い方の設立日で判定)

法人の設立日から同日以後7年経過する日までの期間に属する各事業年度において、中小法人等と同様に控除限度額は繰越控除前所得金額の100%相当額となります。なお、金融商品取引所への上場された場合には、その日以後に終了する事業年度には、この取扱いの対象外となります。

(ハ) 特定目的会社、投資法人、特定目的信託に係る受託法人及び特定投資信託に係る受託法人で、支払配当等の損金算入制度の適用対象となるものについては、現行の中小法人等と同様に控除限度額は繰越控除前所得金額の100%相当額を継続します。

(二) 青色欠損金の繰越控除期間

青色欠損金の繰越控除期間は、欠損金額に係る更正の期間制限及び請求期間と同様に、平成30年4月1日以後に開始する事業年度に発生した欠損金額から10年に期間延長となります。

項目	平成30年3月31日以前に 開始事業年度	平成30年4月1日以後に 開始事業年度
繰越欠損金額の繰越期間	9年	10年
繰越欠損金額の繰越控除制度における帳簿書類の保存期間	9年	10年
欠損金額の更生の期間制限	9年	10年
欠損金額の更生の請求期間	9年	10年

青色欠損金の繰越期間が10年とされたことに伴い、その欠損金が生じた事業年度の帳簿書類の保存期間も10年となります。この保存期間の起算日は、確定申告書の提出期限の翌日とされています。

B. 中小法人等の青色欠損金等の繰戻還付制度

欠損金の生じた事業年度並びに前事業年度において青色申告書を提出している中小法人等（上記の中小法人等の範囲と同じ）においては、令和6年3月31日までの間に終了する事業年度に生じた欠損金（欠損事業年度）の欠損金額を、その前1年以内に開始した事業年度（還付所得事業年度）の所得に対する法人税額のうち、欠損金額に対応する税額の還付請求ができます。

還付所得事業年度法人税額 X (欠損事業年度の欠損金額 ÷ 還付所得事業年度の所得金額
= 還付請求金額

当初申告要件及び適用額の制限の廃止(更生の請求範囲の拡大)

これまで確定申告書等に適用を受ける金額の記載等がある場合に限り制度の適用を受けることができる要件「当初申告要件」が課され、確定申告書等にその記載がない場合には、修正申告や更正の請求の請求時には新たに制度の適用を受けることができませんでした。又、確定申告書等に適用を受ける金額のとして記載された金額が限度「適用額の制限」とされ、記載額に変動があっても修正申告や更正の請求の請求時には適用を受ける金額を増加させることはできませんでした。平成23年12月2日以後に法定申告期限から、法人税法における当初申告要件の廃止（インセンティブ措置、又は利用するかしないかで有利にも不利にもなる操作可能な措置に該当しないもの）と法人税法及び租税特別措置法における適用額の制限の見直し（一部に制限無し）の適用を受けることになりました。なお、租税特別措置法における当初申告要件は、引き続き存続となっています。

(一) 当初申告要件の廃止に関する主な項目

- ① 受取配当等の損金不算入、② 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、③ 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、④ 所得税控除、⑤ 特定資産に係る譲渡等損失額の計算の特例、等

(二) 控除額制限の廃止に関する主な項目

- ① 受取配当等の損金不算入、② 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、③ 所得税控除、等

更正の請求期間

更正の請求とは、税額等の計算が国税に関する法律の規定(税法)に従っていなかったり、又は計算に誤りがあったことにより、当初に納めた税金額が過大であることを理由として自ら正しくすることを請求する制度です。

訂正者	当初、税額・所得が過大の場合	当初、税額・所得が過少の場合
納税者からの訂正	更正の請求(還付を受ける)	修正申告(追加納税する)
課税庁からの訂正	増額更正	

平成 23 年 12 月 2 日以後に法定申告期限が到来する国税から、更正の請求期間が延長(従来は、納税者からの訂正は法定申告期限から 1 年)となりました(一部、適用期間に制限があります)。過年度分についても、運用上、増額更正の期間と合わせて納税者からの更正の請求に応じるよう努めることとされています。

税目	法定申告期限から
更正の請求期間(原則)	5 年
贈与税の更正請求の特例	6 年
法人税の移転価格税制に係る更正の請求期間	6 年
法人税の純損失等の金額に係る更正の請求期間	10 年
課税庁が増額更正できる期間期限	5 年(脱税は 7 年)

更正の請求に際しては、納税者は更正請求の理由の基礎となる「事実を証明する書面」の添付が必要となります。

「過年度遡及会計基準」適用による税務処理への影響

企業会計基準書第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(過年度遡及会計基準)が公表され、平成 23 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の期首以後に行なわれる会計上の変更と誤謬の訂正から適用が開始されています。これに関連して国税庁から、法人がこの基準を適用した場合の税務処理を会社法上の計算書類を前提に Q&A 形式で公表されました。その概要は以下とおりです。

(一) 会計上の取扱い

区分		会計上の原則的な取扱い
会計上 の変更 (注 1)	会計方針の変更(注 2)	遡及処理(遡及適用)
	表示方法の変更(注 3)	遡及処理(財務諸表の組替)
	遡及処理(財務諸表の組替)	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正		遡及処理(修正再表示)

(注 1): 会計上の変更とは、3 つのいずれかの変更のことであり、過去の財務諸表における誤謬の修正は該当しない。

(注 2): 従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することである。

(注 3): 従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することである。

(注 4): 新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することである。

(注 5): 原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、次のような誤りをいいます。

- (1) 財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り
- (2) 事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り
- (3) 会計方針の適用誤り又は表示方法の誤り

「遡及処理」とは、遡及適用、財務諸表の組替又は修正再表示により、過去の財務諸表を遡及的に処理することである。

(二) 会計方針の変更及び過去の誤謬の訂正に基づく遡及処理の方法

この 2 つの場合の遡及処理方法は、過年度の期間に関する累積的影響額を、表示する財務諸表のうち最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映することとされています。

最も古い期間とは、金融商品取引法上の財務諸表では、2 期分表示となることから「前期」をいい、会社法上の計算書類では、単年度表示となることから「当期」をさします。

(三) 税務処理への影響

法人税の税務申告が確定決算に基づいて行なわれている以上、この遡及処理は過去に確定した決算を修正するものではありませんので、過去の税務申告にも直接影響を及ぼすことはありません。但し、過年度の売上計上洩れなどが発見された場合など誤った課税所得の計算を行っていた場合には、当然の事ながら修正申告などの所要の手続が必要となります。

遡及適用及び修正再表示を行なう結果、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となりますので、税務上は、当期の別表 5(1)「利益積立金額の計算に関する明細書」で次のような調整を行なう必要が出てきます。

(四) 当期の別表 5(1)調整

(1) 会計方針の変更を行なった場合(遡及適用)

会計上の当事業年度の期首残高(資産、負債及び繰越利益剰余金の額)が修正されていますので、税務上も一致させる必要があります。損益の影響は利益剰余金の前期末残高と当期首残高の変動として現われることから利益積立金額の期首を一致させる調整を別表 5(1)上で行ないます。具体的には、影響した資産又は負債の該当科目(区分欄の余白に追記)で期首金額欄に影響金額を記載し、繰越損益金の期首金額にプラス・マイナスすることで会計上の利益剰余金と一致することになります。

(2) 過去の誤謬の訂正(修正再表示)

過去の誤謬の訂正(会計上は誤り)の場合に、税務上の是正を要するものは修正申告の対象になりますが、税務上の是正を要しないものは修正再表示を行なった結果、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となっていますので、別表 5(1)上での調整が必要となります。

清算所得課税の廃止(会社の解散と清算)

(一) 会社の解散事由

会社法では、解散事由が定められており、その中の主なものは次のとおりです。

- ① 株主総会の特別決議
- ② 合併(合併により消滅する場合)
- ③ 破産手続の開始決定
- ④ 解散命令または解散判決
- ⑤ 休眠会社のみなし解散(最後の登記から 12 年を経過した場合)

(二) 会社整理の種類

会社 の 整 理	任意整理		清算(普通清算)
			再生
	法的整理	清算	破産
			特別清算
		再生	会社更生
			民事再生

- 清算及び特別清算は会社法の規定により、倒産は倒産法による倒産処理手続です。
- 破産も特別清算も債務超過の場合に適用される清算手続であるが、破産手続は裁判所が選任した破産管財人によって清算事務が行なわれることから、会社側の意向が反映し難くなりやすい。特別清算は会社が選任した清算人が清算事務を行うため、債権者との個別的な交渉・和解等が行ないやすい。その一方、解散決議や債権者集会での同意を要するため、株主や債権者が多い場合には特別清算を選択し難い。

(三) 解散決議から清算終了までの手続

- ① 株主総会の解散決議・清算人の選任
- ② 解散・清算人の登記(2 週間以内) → 税務官庁への解散届の提出
- ③ 現業務の終了・清算事務の開始
- ④ 解散日の B/S・財産目録の作成と株主総会の承認 → 解散事業年度の法人税等の確定申告
- ⑤ 債権申出の公告・知れたる債権者への通知
- ⑥ 財産の換価・債権の回収・債務の弁済
- ⑦ 清算事務年度の B/S の作成(解散日の翌日から 1 年ごと)と株主総会の承認 → 清算事業年度の確定申告
- ⑧ 残余財産の確定・分配
- ⑨ 決算(清算事務)報告と株主総会の承認 → 清算最終事業年度の確定申告
- ⑩ 清算終了の登記(株主総会の承認後 2 週間以内) → 税務官庁への清算終了届の提出

(四) 普通清算

機関は、株主総会と清算人のみとなる(監査役は留任となる)。清算人は就任後遅滞なく清算事務を開始し特別な事由がない限り清算終了の登記までの職務を行う。

(五) 特別清算

清算中において、裁判所は次の事由があるときは、申立てにより清算会社に対し特別清算の開始を命ずることになる

- ① 清算の遂行に著しい支障が来すべき事由があると、債権者、清算人、監査役又は株主から特別清算開始の申立てがあったとき。
- ② 清算会社が債務超過の疑いがあるときには、清算人は特別清算開始の申立てを裁判所にしなければなりません。

特別清算は、債権者等の利益を保護するための会社法上の倒産処理手続きであり、破産手続きとは異なり、清算会社が自主的に倒産処理を行えますが、裁判所の監督下におかれることから普通清算よりも厳格な手続きが求められます。処理手続中には、債権者集会への報告義務が課せられています。

和解と協定:

清算会社については、債務超過の状態が解消されない限り清算終了にはなりません。そこで、清算会社と債権者との間で債務免除を受けるという個別に和解を裁判所の許可を得て行うことになります。しかしながら、債権者が多数の場合や和解が不調の場合には、協定の申し出を行うことになります。その場合には、清算会社は、協定案を作成し債権者集会での裁決で所定の同意を必要としています。協定が可決された場合には、特別清算の終結となり後は普通清算の手続きとなります。逆に、協定が否決された場合には、裁判所は破産法に従い破産手続開始の決定をすることになります。

(六) 破産

債務者が経済的に破綻し債務の完済が出来ない状態にある場合に、裁判所の管理下で債務者の財産を清算し債権者に公平な弁済を行う倒産処理手続きです。裁判所は、破産手続開始の申立てを受けて、破産原因となる事実があると認められるときは破産手続開始の決定をし、破産管財人を選任します。破産手続開始の決定後は、債務者には一切の管理処分権を失い、債務者の財産に関する行為は全て裁判所と破産管財人が行うことになります。最終的に残余財産があれば配当が行なわれます。

(七) 解散時・清算時のみなし事業年度

(1) 清算の場合のみなし事業年度

事業年度の途中で解散決議をした場合には、その事業年度の開始日から解散日までの期間(解散事業年度)及び解散日の翌日からその事業年度の終了日までの期間がそれぞれの事業年度とみなされる。なお、清算中の事業年度の場合には、定款上での事業年度に関係なく解散日の翌日から1年ごとの期間(清算事業年度)が事業年度とみなされます。

普通清算の場合(特別清算になっても同じ): 3月決算法人の例

4/1	11/30(解散日)	11/30	5/20(残余財産の確定日)

解散事業年度	清算事業年度	清算最終事業年度
--------	--------	----------

(2) 破産の場合のみなし事業年度

破産手続の開始決定による解散の場合には、解散事業年度は上記の清算の場合と同じですが、その後は定款に定めた事業年度が法人税法上の事業年度となります。

4/1	11/30(破産日)	3/31	3/31	5/20(残余財産の確定日)
解散事業年度	清算事業年度	清算事業年度	清算最終事業年度	

確定申告書の提出期限:

各事業年度終了日の翌日から2ヶ月以内となります。但し、残余財産が確定した場合には、その事業年度終了日の翌日から1ヶ月以内。

(八) 損益法による課税方式

平成22年度改正により財産法による清算所得課税から各事業年度の所得の金額に対する課税(損益法による通常所得課税)になっています。

- 法人が解散した場合において、「残余財産がないと見込まれるとき」には、その清算事業年度前に生じた欠損金額のうち青色欠損金額等の繰越欠損金額以外の欠損金額(期限切れ欠損金額)を使用(損金算入)することができます。「残余財産がないと見込まれるとき」とは、解散した法人がその事業年度終了時において債務超過の状態にあるときが該当となります。
- 清算最終事業年度の事業税は、その事業年度の損金算入となります。

(九) 青色繰越欠損金の引継ぎ

完全支配関係(100%所有)の子会社が清算する場合、清算法人株式の譲渡対価は簿価で譲渡したものとして、親会社では譲渡損益(子会社株式清算損)を認識しない、損金に計上できないことになっています。その子会社株式清算損は、資本金等の額から減額することになります。又、清算中である場合、解散が見込まれる場合或いはそのグループ内で適格合併により解散することが見込まれる場合には、その子会社株式の評価損も計上することはできなくなりました。

子会社株式清算損の損金算入が認められない代わりとして、その子会社の残余財産が確定した場合に、当該確定日の翌日前9年(平成30年4月1日以後に終了した事業年度の欠損金については10年)以内に開始した事業年度における青色繰越欠損金は、親会社に引継げることになっています。但し、引継ぎ可能となる要件として、原則として残余財産の確定日の翌日の属する事業年度開始の日の5年前から継続して支配関係(50%超の所有)がある場合に限られています。つまり、5年前から支配関係が継続し清算時には100%所有の完全支配関係であった会社の青色繰越欠損金でなければ、親会社は引継げないことになっています。

(十) 清算に係わる債権放棄・清算費用等の負担

債務超過の会社を整理する為にその株主である親会社は、貸付金等の債権を放棄する場合

がありますが、いわゆる債権の回収不能を理由として貸倒損失を計上することが通常行なわれています。又、弁済能力がないことが明らかな状況の下で他に負担者がいない場合の清算費用等を負担は、いわゆる撤退損として損金算入が認められています。

みなし配当

会社法上の剰余金の配当には該当しませんが、一定の事由の場合には経済実体としては利益の払戻しに該当するということから、税務上は配当等の額とみなされるものを「みなし配当」として、受取配当等の益金不算入の規定が適用されます。

一定の事由とは、法人の株主が以下の事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合に、その金銭の額及び資産の価額の合計額(交付金銭等の額)が、その法人の資本金等の額のうち交付の基因となった株式に対応する部分を超えるとき、その超える部分の金額が「みなし配当」となります。

- 非適格合併
- 非適格分割型分割
- 資本の払戻し(資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち、分割型分割によるものの以外のもの)、又は解散による残余財産の分配
- 自己の株式又は出資の取得(自己株式の取得でも除外される取引有り：注1)
- 出資の消却(取得した出資について行うものを除く)、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の出資の払戻し、その他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること
- 組織変更(組織変更に関して、その組織変更をした法人の株式又は出資以外の資産を交付したものに限る)

(一) 自己株式取得の場合のみなし配当の計算方法とみなし配当にならない取引

(1) みなし配当の計算方法

みなし配当の額 = 交付金銭等の額 - 資本金等の額 X 取得する自己株式数 ÷ 発行済株式総数

(2) 譲渡収入と譲渡損益

株式の譲渡収入 = 交付金銭等の額 - みなし配当の額

譲渡損益 = 株式の譲渡収入 - 譲渡原価

(3) 仕訳(税務上と会計上)：源泉徴収は考慮されていません。

取引	税務上の仕訳	会計上仕訳
自己株式の取得 (資本金等の額 1,000 万円、発行済株式総数 200 株の法人が、自己	Dr 資本金等の額 100 利益積立金額 100 Cr 現金預金 200	Dr 自己株式 200 Cr 現金預金 200

株式を 20 株を 1 株 10 万円で取得した場合)		
発行法人に所有株式を譲渡した法人(通常の課税) (上記例で、譲渡法人の株式の帳簿価額が 300 万円(1 株あたり 15 万円の場合))	Dr 現金預金 200 売却損 200 Cr 有価証券 300 受取配当金 100	Dr 現金預金 200 売却損 100 Cr 有価証券 300
完全支配関係がある法人の株式を発行法人に譲渡した場合(グループ法人税制)	Dr 現金預金 200 資本金等の額 200 Cr 有価証券 300 受取配当金 100 グループ法人税制では、譲渡原価の額を譲渡収入とみなすこととなりますので、譲渡損益は認識されません(法 61 条 2⑩)。	Dr 現金預金 200 売却損 100 Cr 有価証券 300

注 1: 自己株式の取得でもみなし配当として取扱わない取引:

- ① 金融商品取引所の開設する市場における購入
- ② 店頭売買登録銘柄として登録された株式のその店頭売買による購入
- ③ 金融商品取引業のうち一定のものが有価証券の売買の媒介、取次ぎ又は代理をする場合におけるその売買(一定のものを除く)
- ④ 事業の全部の譲受け
- ⑤ 合併又は分割若しくは現物出資(一定のものに限る)による被合併法人又は分割法人若しくは現物出資法人からの移転
- ⑥ 適格分社型分割(一定のものに限る)による分割承継法人からの交付
- ⑦ 一定の株式交換による株式交換完全親法人からの交付
- ⑧ 合併に反対する当該合併に係る被合併法人の株主等の買取請求に基づく買取、等

(二) 現物配当・現物分配・適格現物分配

- (1) 現物配当とは、剰余金の配当を金銭以外の会社の財産で行うことも所定の要件を満たせば可能となっています。
- (2) 現物分配: 法人税では、株主に対して次の事由により金銭以外の財産を交付することをいいます。
 - ① 剰余金の配当

② 解散による残余財産の分配

③ 自己株式の取得、等

(3) 適格現物分配

現物分配のうち、現物分配により資産の移転を受ける者が、現物分配の直前において現物分配を行う法人との間に完全支配関係がある内国法人(普通法人又は協同組合等に限る)のみであるものをいいます。

① 適格現物分配の課税関係(グループ法人税制の適用)

適格現物分配を行った法人	適格現物分配を受けた法人
● 適格現物分配により交付する資産について、分配直前の帳簿価額により譲渡したものとする(譲渡損益を認識しない) ● 適格現物分配によるみなし配当は、所得税法上、源泉徴収の対象となる配当から除外される	● 資産の取得価額は、現物分配法人の分配直前の帳簿価額相当額を引継ぐ ● 資産の移転を受けたことにより生ずる収益の額は、益金の額に算入しない ● 資産の取得価額相当額を利益積立金額に加算する

資本の払戻しに係るみなし配当金額の計算方法の見直し

資本の払い戻しにより金銭等を受領した場合、受領金銭等のうち払戻し直前の払戻等対応資本金額等を超える部分をみなし配当となっていますが、その払戻等対応資本金額等はその払い戻しにより減少した資本剰余金の額を限度（限度超過部分はみなし配当に含まれます）とすることになります（簿価純資産価額が直前の資本金等の額より小さい場合で、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当「混合配当」の場合における資本剰余金の減少限度額）。

払戻等対応資本金額等＝直前の資本金等の額×（減少した資本剰余金の額÷簿価純資産価額）

又、種類株式を発行する法人の資本の払い戻しに係るみなし配当の額の計算について、種類資本金額を基礎として計算することになります。

有価証券の評価

(一) 有価証券の区分

有価証券は、その取得当初の保有の意図に基づき以下のように区分処理となります。

区分	内容	期末評価
(1) 売買目的有価証券	短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で取得した以下の有価証券。 ① 短期売買目的で行う取引に専ら従事する者が短期売買目的でその取得の取引を行なった専	時価評価金額(時価法) 評価損益は洗替処理とする。

	担者売買有価証券 ② 取得日に短期売買目的で取得したものとして、「売買目的有価証券」等の勘定科目により区分した有価証券 ③ 短期売買目的の有価証券を取得する金銭信託として、区分記帳されている有価証券、等	
(2) 満期保有目的等有価証券	① 償還期限及び償還金額の定めのある有価証券のうち、その償還期限まで保有目的で取得し、「満期保有目的有価証券」等の勘定科目により区分した有価証券(償還有価証券) ② 企業支配株式(株式等保有割合が 20%以上の有価証券)	期末帳簿価額(原価法) 満期保有目的有価証券(債権)は、償却原価法
(3) その他の有価証券	上記以外の有価証券	期末帳簿価額(原価法)

有価証券の保有目的区分は、正当な理由がなく変更することはできません。従いまして、取得当初の保有の意図に基づくことから原則として、次の様なものは認められません。

- ① 売買目的有価証券又はその他の有価証券から満期保有目的の債券への振替
- ② 売買目的有価証券からその他の有価証券への振替(例外有り)
- ③ その他の有価証券から売買目的有価証券への振替(例外有り)

なお、満期保有目的の債券から、その一部を売買目的有価証券又はその他の有価証券に振替えたり、償還期限前に売却を行なった場合には、満期保有目的の債券に分類された残りの全ての債券について、保有目的の変更があったものとして振替なければなりません(変更時の償却原価をもって振替)。更に、この保有目的の変更を行なった事業年度を含む 2 事業年度においては、取得した債券を満期保有目的の債券に分類することはできません。

(二) 譲渡損益の額

譲渡対価の額 － 譲渡原価の額(有価証券 1 単位当たりの帳簿価額 X 譲渡した有価証券の数) = 譲渡損益の額

譲渡損益の計上時期は、譲渡に係わる契約の成立した日に計上するのが原則ですが、継続適用を条件として、その有価証券の引渡しの日計上するという引渡基準も認められています。

(三) 有価証券 1 単位当たりの帳簿価額の算出方法

有価証券を上記の 3 区分の 1 つに区分後、それぞれの銘柄ごと(有価証券の区分ごと、かつ、有価証券の種類ごとに)に以下の方法で計算することになります。法定算出方法は

移動平均法になっていますので、総平均法を選択したい場合のみ申告期限までに税務署に届出る必要があります。

(1) 移動平均法

銘柄を同じくする有価証券を取得する都度、その時点での平均単価を算出していく方法。

(2) 総平均法

銘柄を同じくする有価証券ごとに、期首残額に期中取得金額を合計し、それらの総数(株数等)で除して平均単価を算出する方法。

(四) 有価証券の区分変更によるみなし譲渡

上記の所有3区分の中で一定の区分変更(企業支配株式に関する区分変更、等)が行なわれた場合には、その時点における価額によりその有価証券は譲渡したものとみなされることがあります。

(五) 有価証券の期末評価

有価証券に対する低価法は認められていませんが、上記に示すように売買目的有価証券のみ期末時に時価評価することになっています(時価法で洗替処理)。他の売買目的外有価証券は帳簿価額による原価法による評価となります(但し、償還期限及び償還金額の定めのある売買目的外有価証券の場合には、期末日の帳簿価額と償還金額との差額のうち各事業年度に配分すべき金額を加算又は減算した金額(定額法の償却原価による評価金額)によります)。

売買目的有価証券の時価法による評価金額は、以下の区分に応じて算出した価格をベースにした金額となります。

(1) 取引所売買有価証券

金融商品取引所公表の期末日での最終売買価格(その最終売買価格が無い場合には、最終の気配相場価格とし、そのいずれも無い場合には、直近の価格)

(2) 店頭売買有価証券、及びその他価格公表有価証券

基本的に取引所売買有価証券と同じ扱い

(4) その他有価証券

① 償還期限及び償還金額の定めのある有価証券: 期末日の帳簿価額と償還金額との差額のうち各事業年度に配分すべき金額を加算又は減算した金額その他合理的な方法により計算した金額

② ①以外の有価証券: 期末日の帳簿価額

(六) 有価証券の減損処理

有価証券の期末評価額が取得価額を「著しく下回った」場合には、会計上はその評価差額を当期損失として認識・計上しなければならいとされており、これを減損処理といいます。しかしながら、税務では原則として資産の評価損を損金とすることはしませんが、以下に例外項目があります。

- (1) 売買目的有価証券の時価評価に伴う評価損
- (2) 災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと
- (3) その他政令で定める事実が生じた場合
- (4) 更生計画に基づく場合、等

税務上では、具体的に以下の要件を満たす場合に損金算入を認めています。

- (1) 下記種類の有価証券(上場有価証券等で企業支配株式を除く)の価額が著しく低下したこと
 - ① 取引所売買有価証券
 - ② 店頭売買有価証券及び取扱有価証券
 - ③ その他価格公表有価証券
- (2) 上記(1)以外の有価証券について、その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その価額が著しく低下したこと
- (3) 上記(2)に準ずる特別な事実

以上を整理しますと、売買目的有価証券は時価評価で、そして売買目的外有価証券のうち上場有価証券等の場合には、「価額の著しい低下」、上場有価証券等以外の有価証券等の場合には、「法人の資産状態の著しい悪化による価額の著しい低下」があれば減損として損金算入ができることになります。以下に示しますが、減損の判断基準の一つとして、帳簿価額が 50%以上下回るという現況が必要となっています。

上場有価証券等における「価額の著しい低下」とは:

- ① 当該有価証券の当該事業年度終了の時における価額がその時の帳簿価額のおおむね 50%相当額を下回ること、かつ、②近い将来その価額の回復が見込まれないこと、の 2 要件となっています。②の「回復可能性」に関しての画一的な判断基準はありませんが、法人が過去の市場価格の推移や市場環境の動向、発行法人の業況等を総合的に勘案した合理的な判断基準が示される限り、その基準を尊重するという事になっています。従って、必ずしも株価が過去 2 年間にわたり帳簿価額の 50%程度以上下落した状況でなければ損金算入を認めないというものではないそうです。

上場有価証券等以外の有価証券における「法人の資産状態の著しい悪化による価額の著しい低下」とは:

- ①有価証券を発行する法人の資産状態の著しい悪化していること、かつ、②その著しい悪化に基づく価額の著しい低下であること、の 2 要件となっています。①の「資産状態が著しく悪化」したことの判定として、(i) 特別清算開始の命令があったことなどの形式的な要件、(ii) 事業年度終了の日における有価証券の発行法人の 1 株の純資産価額が取得時の 1 株の純資産価額に比しておおむね 50%以上下回ることとなったこと、があります。特に(ii)の取得時の 1 株の純資産価額の算定にあたり、当該有価証券がの取得が 2 回以上のわたって行なわれている場合の取得時の 1 株の純資産価額の調整

計算(ころがし計算)については、その取得又は募集株式の発行等があった都度、その増加又は減少した有価証券の数及びその取得又は募集株式の発行等の直前における 1 株の純資産価額を加味して当該有価証券を取得した時の 1 株の純資産価額を修正して比較を行うことに留意する。

その他の有価証券の評価差額処理について(会計上の処理):

その他の有価証券に分類された有価証券で時価のあるものについては、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗替方式に基づき、以下の 2 方法のいずれかを選択することができます。

方法	ケース分け	評価差額	会計処理
原則: 全部純資産直入法	—	評価差損益の額	純資産の部に計上
容認(継続適用を要件): 部分純資産直入法	時価が取得価額を上回る銘柄	評価差益	純資産の部に計上
	時価が取得価額を下回る銘柄	評価差損	当期の損失として処理

上記のとおり会計上、部分純資産直入法を用いていると、その評価差額のうち評価差損は当期の損失に計上されるので、税務上の期末帳簿価額(原価法)と明らかに異なることになり税務調整項目になる点に注意してください。

外貨建債権債務等の換算方法

外貨建取引を行なった場合には、その時の外国為替の売買相場により円換算することになります(発生日レートによる発生時の発生時換算法)。なお、先物外国為替契約等がある場合には、その契約等の締結時に確定しているレートで円換算します。

期末日における主な項目の換算方法は以下のとおりです。

区分	会計上の換算方法	税務上の換算方法
外貨建債権債務：短期 ：長期	決算日レート 発生日又は決算日レート	発生日又は決算日レート 発生日又は決算日レート
外貨建有価証券： 売買目的 売買目的外・償還有価証券 その他 子会社株式等	決算日レート 決算日レート 発生日レート 発生日レート	決算日レート 発生日又は決算日レート 発生日レート 発生日レート
外貨預金：短期 ：長期	決算日レート 発生日又は決算日レート	発生日又は決算日レート 発生日又は決算日レート
外国通貨	決算日レート	決算日レート

税務上、発生日又は決算日レート(発生時換算法又は期末時換算法)の選択適用が認められている外貨建項目については、それを取得した事業年度の確定申告書の提出期限までに、その換算方法を所轄税務署に届出なければならないことになっています。その届出が無かった場合には、次の法定換算方法になります。

- ① 外貨建短期債権・債務: 決算日レート
- ② 外貨建長期債権・債務: 発生日レート
- ③ 償還有価証券: 発生日レート
- ④ 短期外貨預金: 決算日レート
- ⑤ 長期外貨預金: 発生日レート

その他有価証券の換算方法については、会計上は決算日レート法で税務上は発生日レートが強制適用となることから申告調整の対象になります。

レートとは

円換算のレートとは、原則として電信売買相場の仲値(TTM)を指します(その日の最終の相場)。但し、継続適用を条件として、売上その他の収益又は資産に対しては電信買相場(TTB)、仕入その他の費用又は負債に対しては電信売相場(TTS)によることができます。

取引日に為替相場が無い場合には、同日前の最も近い日の為替相場を使用します。なお、継続適用を条件として、取引日その日の為替相場ではなくても外貨建取引から合理的である場合には、一定時(取引の月初や月末、等)の為替相場を使用することもできます。

決算時の換算については、期末時換算法により円換算を行う場合の為替相場は事業年度終了の日の仲値(TTM)によることになります。但し、継続適用を条件として、外貨建資産の全てに対しては電信買相場(TTB)、外貨建負債の全てに対しては電信売相場(TTS)によることができます。更に、継続適用を条件として、当該事業年度終了の日を含む 1 月以内の一定期間における平均値によることもできます。また、事業年度終了の日の為替レートが異常に高騰し、又は下落していることから適当でない認められる場合にも、一定期間における平均値を使用できることになっています。

外貨建満期保有目的有価証券の換算

満期保有目的有価証券は、満期まで所有する意図をもって保有する社債その他の債権です。

通常、償還期限及び償還金額の定めがあるので、取得価額と償還金額との差額(金利の調整)を償還期間に亘って各事業年度に償却原価法により加算(借方: 投資有価証券貸方: 有価証券利息)又は減算することになります。

仮に、外貨建満期保有目的有価証券である場合には、次のように経理処理(決算日レートを届出済)します。

例示: 取得価額 50,000 円 (500 ドル 当期首に取得し取得時為替レート: 100 円)、償還金額

(額面) 550 ドル 満期 5 年後、当期末為替レート: 90 円、期中平均為替レート: 94 円

① 償却原価法による当期償却額の換算(期中平均為替レートを使用)

$(550 \text{ ドル} - 500 \text{ ドル}) \div 5 \text{ 年} \times 365/365 = 10 \text{ ドル}$

$10 \text{ ドル} \times 94 \text{ 円} = 940 \text{ 円(有価証券利息)}$

② 期末評価額

$(500 \text{ ドル} + 10 \text{ ドル}) \times 90 \text{ 円} = 45,900 \text{ 円}$

③ 為替差損益

$45,900 \text{ 円} - (50,000 \text{ 円} + 940 \text{ 円}) = 5,040 \text{ 円(為替差損)}$

外貨建有価証券の減損判定

外貨建有価証券の帳簿価額が著しく低下(50%以上)しているかを判定する場合には、円貨ベースではなく外貨ベースで比較することになります。

適用額明細書の作成・提出

法人が平成 23 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度から租税特別措置法の規定の適用を受け
る場合には、法人税申告書に「適用額明細書」を添付し税務署への提出が義務づけら
れました。申告書への適用額明細書の添付が必要となる「法人税関係特別措置」とは、
中小企業者等の法人税率の軽減、税額控除・所得控除、特別償却、各種準備金、特定
資産の買換え特例、等といった法人税に関する租税特別措置のうち、税額又は所得
の金額を減少させるものをいいます。

申告書別表 1(1)等の「適用額明細書提出の有無」欄に記し、「適用額明細書」(租税特別措置法
の条項、区分番号、適用額等の記載)を作成し提出することになります。

税効果会計

税効果会計とは、企業会計上の収益費用認識時点と課税所得計算上の益金損金認識時点と
の間に相違がある場合において、税額(法人税等)を適切に期間配分することにより、
法人税等を控除する前の当期純利益(税引前利益)と法人税等を合理的に対応させるこ
とを目的とする会計処理の方法です。

企業会計における利益と税務上の課税所得との間に差異となる原因において、その申告調
整項目には 2 つの性格を持つものがあります。それは、一時差異と永久差異です。

一時差異		永久差異
収益費用と益金損金との認識するタイミ ングが異なるもの(将来の税金額に影響を 与えるものとして、税効果有り)		企業会計上の収益費用となるものが税務 上の益金損金とはならないもの(将来の税 金額に影響を与え無いものとして、税効 果無し)
将来減算一時差異	将来加算一時差異	

* 減価償却限度超過額 * 未払事業税、等	* 剰余金の処分による圧縮積立金・諸準備金、等	* 交際費の損金算入限度超過額 * 寄附金の損金算入限度超過額 * 損金とならない延滞金、等
B/S 上に繰延税金資産、P/L 上に法人税等調整額で計上(税率は法定実効税率を使用)。差異の解消時に戻入仕訳を計上	B/S 上に繰延税金負債、P/L 上に法人税等調整額で計上(税率は法定実効税率を使用)。差異の解消時に戻入仕訳を計上	仕訳無し

外国子会社合算税制

内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果として国内での課税を免れるような租税回避行為を行うことに対処するため、一定の税負担の水準以下の国・地域にある子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税を行う制度があります。

中小法人等と中小企業者等における優遇税制

資本金又は出資金の額が 1 億円以下の法人等を中小会社と呼ばれていますが、全法人数の 99%超の法人が中小会社です。上述してきました中で中小会社に対する優遇税制をいくつか紹介していますが、適用対象となる中小会社の範囲には異なるところがあります。この中小会社の範囲には、税務上、「中小法人等」と「中小企業者等」とに区別されていますので、両者の中小会社の定義・範囲と優遇税制の概要を以下に整理します。

	中小法人等	中小企業者等
中小会社 の 定 義 ・ 範	① 期末における資本金若しくは出資金の額が 1 億円以下の普通法人 (但し、 <u>資本金・出資金が 5 億円以上である大法人、或いは受託法人、又は相互会社による完全支配関係(100%所有)がある子会社法人は非中小法人等として除かれます</u>) ② 資本若しくは出資を有しない法人 ③ 公益法人等	① 期末における資本金若しくは出資金の額が 1 億円以下の法人 (但し、同一の大規模法人(資本金・出資金が 1 億円超の法人)に発行済株式総数の 1/2 以上を所有されている子会社法人、或いは複数の大規模法人に発行済株式総数の 2/3 以上を所有されている子会社法人は、非中小企業者等として除かれます)

囲	④ 協同組合等 ⑤ 人格のない社団等	② 資本若しくは出資を有しない法人で 従業員数が常時 500 人以下の法人 ③ 農業協同組合等
優 遇 税 制	① 軽減税率の適用 年 800 万円までの所得金額に軽減税率(23.40%から 15%へ)の適用 ② 留保金課税の適用除外 特定同族会社に該当しない ③ 貸倒引当金の繰入制度 繰入制度の適用があり、かつ、法定繰入率を使用することが可能 ④ 交際費の非課税制度 年 800 万円の定額控除限度額の適用を受けられる ⑤ 欠損金の繰戻還付の適用 青色欠損金の繰戻還付の適用あり ⑥ 青色欠損金の繰越控除額の非限度制限 繰越控除額の限度額の制限無し(100%控除)	① 少額減価償却資産の取得価額の損金算入特例 取得価額 30 万円未満の一括損金算入可(但し、年額限度額 300 万円) ② 特定機械等を取得した場合の基準取得価額の 30%特別償却(なお、特定中小企業者等の場合には、30%特別償却と法人税額の 7%特別控除(法人税額の 20%以内で限度超過額は 1 年間繰越可)との選択可) 基準取得価額において、内航船舶では、取得価額の 75%相当額 なお、生産性向上設備投資促進税制に該当する特定機械等を取得した場合には、即時償却又 7%税額控除(なお、 <u>特定中小企業者等</u> の場合には、10%税額控除)の選択適用可 ③ 試験研究を行なった場合の法人税額の特別控除(技術基盤強化税制) ④ 生産性向上設備投資促進税制の特別償却又は特別税額控除における特典(先端設備の対象資産範囲の拡大、最新モデル要件の緩和、生産性向上に係る投資利益率要件の緩和、等)。 特定中小企業者等とは、中小企業者等のうち、資本金若しくは出資金の額が 3,000 万円以下の法人等又は農業協同組合等とされています。

中小企業向け租税特別措置の適用停止

中小企業向け租税特別措置について、平均所得金額（前 3 事業年度の所得金額の平均額）が年 1 5 億円を超える事業年度においては、その租税特別措置の適用が停止となります。

適用は、平成 31 年 4 月 1 日以後開始事業年度からとなります。

中小法人（資本金 1 億円以下）向けの主な税制：

法人税	軽減税率		所得 800 万円以下の部分について、税率 19%（更に、租税特別措置法により 15% に引下げ）
	貸倒引当金		貸倒引当金を一定の限度額の範囲内で損金算入可（大法人は、銀行・保険会社等を除く不可）
	欠損金関係		①欠損金繰越控除について、所得金額の 100% まで損金算入可（大法人は一定の制限） ②欠損金繰戻還付（1 年間）が可（大法人は停止中）
	留保金課税		特定同族会社に対して課される留保金課税の適用除外
租税特別措置法	上乗せ措置	研究開発税制	総額型の税額控除率
		所得拡大促進税制	給与等支給額の増加要件・税額控除の上限
	中小限定の措置	軽減税率の特例	所得 800 万円以下の部分について、本則における軽減税率 19% に加え、更に、時限的 15% の軽減税率
		中小企業投資促進税制	特定の設備について特別償却又は税額控除
		経営改善設備投資促進税制	（商業等活性化税制）
		少額減価償却資産の損金算入	中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例

（1）設立後 3 年を経過していない法人（平成 28 年 4 月 1 日現在で設立されていない法人）

過去 3 年間の所得平均がゼロとなり、租税特別措置の適用が停止となりません。

（2）欠損金の繰戻還付を適用した法人

繰戻還付の対象となった欠損金額を、基準年度の所得金額から減額する調整を行う。

非営利法人の課税(社団法人・財団法人の公益法人を中心に)

平成 20 年 12 月 1 日に施行された新公益法人制度を中心に法人税課税の体系等の概略は以下のとおりです。

1. 非営利法人の範囲

現行法人税法では、社団法人・財団法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人などの「公益法人等」や「人格のない社団等」、並びに「NPO 法人」(特定非営利活動法人)については、その営む事業が一般法人の営む事業、これを収益事業として課税の公平性、中立性の観点から、その特定収益事業(34 事業)から生じた所得に対してのみ法人税を課税するという事になっています(法人税法第 4 条①)。 逆に、非収益事業には課税されません。

(1) 公益法人等

この公益法人等には、社団法人・財団法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人などが該当しますが、具体的には、法人税法別表第 2 に掲げる法人(名称で 116 件ほど)をいいます。

(2) 人格のない社団等

人格のない社団等には法人格はありませんが、特定の目的活動のために単なる個人の集合体ではなく、団体としての組織を有し代表者や管理人が定められている団体(社団、財団等)をいいます。 例えば、ボランティア活動団体(NPO)、マンションの管理組合、地区の自治会、研究会、学校の PTA 等が該当します。 この様な人格のない社団等は、法人税法第 3 条で法人とみなすと規定されています。 その為に、同法第 4 条①により特定の収益事業からの所得に対しては、法人税が課税される納税義務者になりえますので、注意が必要となっています。

(3) NPO 法人

NPO 法人については、特定非営利活動促進法第 46 条①で、法人税法第 2 条⑥に規定する公益法人等とみなすというように規定されていますので、同様に特定の収益事業からの所得に対しては課税されることになっています。

2. 新公益法人制度の概要

平成 20 年 12 月 1 日に施行された新公益法人制度(公益三法)により従来の設立許可制度から、登記でのみで設立できる一般社団法人・一般財団法人に改めると共に、そのうちの公益目的事業を行うことを主たる目的とする法人については、行政庁の認定を受ければ公益社団法人・公益財団法人となり税制上の恩典を受けることができるようになりました。なお、旧民法 34 条の社団法人・財団法人は、新制度に移行するまでの間は、「特例民法法人」として従来の法人制度が維持されることになっていましたが、平成 25 年 11 月 30 日までの間に公益社団法人・公益財団法人への移行の認定申請、又は一般社団法人・一般財団法人への移行の許可申請が得られていない場合には、原則として移行期間の満了日に解散したものとみなされました。

	登記設立	更に公益性の認定(所定の第三者機関に諮問し答申を受ける): 公益目的事業の比率が 50%以上等の要件を満たす必要有り)	
		公益認定の申請先(行政庁)	認定後の法人
新	一般社団法人	①内閣総理大臣(2 以上の都道府県に事務所	公益社団法人

規 設 立	一般財団法人	を設置、或いは定款で公益目的事業を2以上の都道府県で行う旨が定められている場合) ②都道府県知事(①以外の場合)	公益財団法人
-------------	--------	---	--------

公益社団法人・公益財団法人は、以降後も公益目的事業比率、収支相償及び遊休財産額とその保有制限という認定基準を遵守する必要があります。

社団法人と財団法人の違い:

社団法人	財団法人
* 一定の共同目的のために複数人組織的に結合した人の団体であり、永続性を有する * 構成員の加入脱退が自由で、社員総会の意思決定に基づき選ばれた役員が運営する。	* 一定の目的のために寄附された財産の集合体 * 財団を構成する寄附財産は、個人財産とは分別管理される * 創立者の意思が永久に実現、拘束される(目的の変更はできない) * 評議員会により選ばれた役員が運営し、評議員会が牽制・監督する

3. 公益法人関係税制

(1) 法人税法上の課税区分

法人区分		課税区分
公益社団法人・公益財団法人		公益法人等
一般社団法人・一般財団法人	非営利型法人(注 1)	公益法人等
	非営利型法人以外の法人	普通法人

一般社団法人・一般財団法人(公益性を要件としていなく、事業の目的も制限が無いが、定款に構成員に剰余金や残余財産の分配を受ける権利を与えることを定めていないこと、等)は、その組織形態から公益法人等又は普通法人のいずれかに区分されます。普通法人に該当しますと、全ての所得が課税対象になるのに対して、公益法人等の場合には収益事業からの所得のみが課税対象となります。

注 1: 非営利型法人とは、

次の①非営利徹底型又は②共益型に該当し、それぞれの全要件に該当する場合です。

- ① 非営利性が徹底された法人(事業により利益を得ること又は得た利益を分配することを目的としない法人)
 - (イ) 定款で剰余金の分配を行わないことを定めていること
 - (ロ) 定款で解散したときには、残余財産を国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定めていること
 - (ハ) 上記(イ)と(ロ)の定款の定め違反する行為(他の要件に該当していた期間に、特定の個人

又は団体に特別な利益を与えることも含む)を行うことを決定し、又は行なったことがないこと

- (ニ) 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事総数の 3 分の 1 以下であること
- ② 共益的活動を目的とする法人
 - (イ) 会員に共通する利益を図る活動を主たる目的としていること
 - (ロ) 定款等に会費の定めがあること
 - (ハ) 主たる事業として収益事業を行なっていないこと
 - (ニ) 定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないこと
 - (ホ) 定款で解散したときその剰余財産を特定の個人又は団体に帰属させることを定めていないこと
 - (ヘ) 他の要件に該当していた期間に、特定の個人又は団体に特別な利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと
 - (ト) 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事総数の 3 分の 1 以下であること

(2) 法人税課税所得の範囲及び税率

法人区分		課税所得の範囲		課税所得に対する法人税率	みなし寄附金 損金算入限度額
		非収益事業所得	収益事業所得 (注3)		
公益社団法人・公益財団法人		非課税	公益目的事業 (注2)は非課税	23.2% (所得金額年 800 万円までは 15%): カッコ内の税率は、令和 3 年 3 月 31 日開始事業年度までに適用。	次のいずれか多い金額: ①所得金額の 50% ②公益目的事業の実施に必要な金額
一般社団法人・一般財団法人	非営利型法人	非課税	課税		無し
	非営利型法人以外の法人	普通法人として全てに課税			
参考: 学校法人、社会福祉法人、更生保		非課税	課税	19% (所得金額年 800 万円までは 15%):	次のいずれか多い金額: ①所得金額の

護法人				50% ②年 200 万円
参考: その他の 公益法人等(日 本赤十字社等)	非課税	課税	19% (所得金額年 800 万円 までは 15%):	所 得 金 額 の 20%
参考: 認定・仮 認定 NPO 法人	非課税	課税	23.2% (所得金額年 800 万円 までは 15%):	次のいずれか 多い金額(仮認 定には適用無 し): ① 所得金額の 50% ②年 200 万円
参考: NPO 法 人	非課税	課税	23.2% (所得金額年 800 万円 までは 15%):	無し

注 2: 公益目的事業とは、

学術、技芸、慈善その他の公益に関する公益法人認定法別表各号に掲げる種類の事業であり、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいいます。公益認定されたときに、行政庁からの公示の際にはその公益目的事業が記載されることになっています。

注 3: 34 事業の収益事業とは、

公益法人等で継続して事業場を設けて行なわれる以下の 34 の特定事業(収益事業に該当)から生じた所得に対しては、法人税が課税されます。

物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業、物品貸付業、不動産貸付業、製造業、通信業、運送業、倉庫業、請負業、印刷業、出版業、写真業、席貸業、旅館業、料理店業その他の飲食業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、鉱業、土石採取業、浴場業、理容業、美容業、興行業、遊技所業、遊覧所業、医療保険業、技芸教授業、駐車場業、信用保障業、無体財産権の提供等を行う事業、労働者派遣業の 34 業種

なお、以下に掲げる種類の事業は収益事業から除外されることになります。

① 公益社団法人・公益財団法人が行う公益目的事業

② 身体障害者及び生活保護者等が事業に従事する者の総数の 50%以上を占め、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているもの等

(3) 寄附金税制

① 公益社団法人・公益財団法人に寄附をした個人・法人に対する優遇措置

公益社団法人・公益財団法人は、「特定公益増進法人(注 4)」に属し一定の寄附金優遇措置の

対象となっています。

A. 個人が寄付した場合の寄附金控除（所得控除）と税額控除の選択適用

- (i) 所得控除: (公益社団法人・公益財団法人への寄付金の額(総所得金額の 40%限度) - 2,000 円 = 寄付金控除額(課税所得金額の多寡によって税額への影響額が異なります))
- (ii) 税額控除: (a) 公益社団法人・公益財団法人への寄付金の額(総所得金額の 40%限度) - 2,000 円) X 40%(更に住民税の控除割合として最大 10%)
- (b) 所得税の額 X 25%
- (c) 上記の a と b のいずれか少ない金額(100 円未満は切捨て)

上記から、一定の条件がありますが税額控除の場合には、公益社団法人・公益財団法人への寄付金額の約 50%の税額(所得税と住民税)が軽減される場合があるということです。

B. 法人が寄附した場合の損金算入限度枠の拡大:

公益社団法人・公益財団法人に対する寄附金(特増寄附金)の特別損金算入限度額として、

(i) 資本基準額

(期末資本金額 + 期末資本積立金額) X 当期月数 ÷ 12 X 0.375%

(ii) 所得基準額

(支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 6.25%

(i) + (ii) X 1/2 = 特別損金算入限度額

特増寄附金の額又は特別損金算入限度額のいずれか少ない金額が損金算入限度となります。

尚、特増寄附金の額 > 特別損金算入限度額の場合には、その超過部分の金額は、一般の寄附金の支出額に含めて損金算入限度額の超過計算をおこなうこととなります。

注 4: 特定公益増進法人とは、

教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして所得税法施行令第 217 条又は法人税法施行令第 77 条において列挙されている法人をいいます。

② 公益社団法人・公益財団法人のみなし寄附金及び寄附金の損金算入限度額

みなし寄附金制度とは、公益社団法人・公益財団法人については、収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額がある場合には、その支出した金額を寄附金の額とみなして、寄附金の損金算入限度額の範囲内で損金算入を認めるというものです(法人税法第 37 条⑤)。その寄附金の損金算入限度額は以下のとおりです。

(i) みなし寄附金がない場合

所得金額の 50%が限度額

(ii) みなし寄附金がある場合

下記のいずれか多い金額が限度額

(a) 所得金額の 50%相当額

(b) 公益目的事業の実施のために必要な金額(法人税法施行規則 22 の 5)。 但し、みなし寄附金の額が限度。これを公益法人特別限度額といいます。

公益目的事業実施必要額 = 当期の公益目的事業に係る費用の額 - 当期の公益目的事業に係る収入の額

(4) 法人区分の変更に伴う事業年度と所要の調整

① 一般社団法人・一般財団法人が行政庁から認定を受けたとき

事業年度開始日から認定日の前日の期間と認定日からその事業年度終了日までの期間がそれぞれ 1 事業年度となります。

② 公益法人等が普通法人、又は普通法人が公益法人等に該当することになった場合

上記①と同様に、他の法人区分に該当することとなった日の前日とで定款等で定められた事業年度が 2 つに区分され、それぞれ 1 事業年度となります。

(イ) 普通法人が公益法人等に移行する場合の所要の調整

非営利型法人以外の法人(普通法人)が、公益社団法人・公益財団法人又は非営利型法人に移行した場合、その区分変更に該当することとなった日の前日にその普通法人が解散したものとみなされ、そして、該当することとなった日に公益法人等が設立されたものとみなされます。

(ロ) 公益法人等が普通法人に移行する場合の所要の調整

公益社団法人・公益財団法人又は非営利型法人が非営利型法人以外の法人(普通法人)に移行した場合には、過去の収益事業以外の事業から生じた所得の累積額(累積所得金額)を益金の額に算入することになります。

益金(又は損金)に算入すべき額(累積所得金額) = 資産の帳簿価額 - (負債の帳簿価額 + 利益積立金額)

(5) 所轄税務署への提出制度

公益法人等(公益社団法人・公益財団法人及び非営利型法人)は、以下の要領で所轄税務署に事業年度ごとに所定の提出を行なわなければなりません。

① 収益事業からの所得により法人税の確定申告書を提出する法人

事業年度終了後 2 ヶ月以内に確定申告書並びに関係書類の提出

② 上記①以外で、かつ、年間の収入金額の合計額(通常の収入金額から不動産譲渡等の臨時的収入額を控除した収入額)が 8,000 万円超の法人

原則として事業年度終了後 4 ヶ月以内に、損益計算書又は収支計算書の提出

③ 上記①以外で、かつ、年間の収入金額の合計額が 8,000 万円以下の法人
提出義務はありません。

認定 NPO 法人制度の概要

1. NPO とは

NPO は Non-Profit Organization の略語であり、営利活動が主目的ではなく様々な社会貢献活動を行い、団体の構成員に対し収益を分配することを目的としない団体の総称と言われています。NPO には、任意団体、法人格を持つ NPO 法人(特定非営利活動法人)、そして更に税制の優遇を持つ認定 NPO 法人(認定特定非営利活動法人)があります。NPO 法人は、保険・福祉・医療の増進、社会教育の推進、環境保全、まちづくりの推進、国際協力、学術・文化・芸術・スポーツの振興、災害救援、地域安全、等の特定非営利活動の分野を不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とした社会貢献活動を法人組織として行うものとなっています。

任意団体	様々な団体有り(一定の要件を満たせば「人格のない社団等」に属します)	
NPO 法人	1998 年の NPO 法(特定非営利活動促進法)に基づき、所轄庁(都道府県・政令市)の「認証」を受けて法人格を取得した法人。 構成員として社員は 10 人以上で、原則 1 社員が 1 議決権を持ちます。構成員の地位移転は不可。 財源は、事業収入、助成金、寄附金、会費等です。 全国で約 45 千法人のうち、東京都で約 9 千法人存在しています(2012 年 4 月 1 日現在)。	義務として、NPO 法人は NPO 法及びその他法令並びに定款の定めに従って活動しなければなりません。又、3 ヶ月以内に前事業年度の事業報告書、財産目録、貸借対照表、活動計算書、役員名簿等を作成し、所轄庁に提出しなければなりません。 法人区分では、公益法人に含まれることから収益事業(注 1)からの所得からのみ法人税課税があります。消費税課税は一般法人の場合と同じ取扱いです。
認定 NPO 法人	2001 年から NPO 法人のうち、税制優遇が受けられるように更に所轄庁(都道府県・政令市)の「認定」を受けた法人。 全国で 248 法人のうち、東京都で約 130 法人存在しています(2012 年 4 月 1 日現在)。認定を受けた NPO 法人が少ないという現状です。	NPO 法人で所轄庁の認定条件を満たせば認定 NPO 法人として、寄付促進のために 4 つの税制上の優遇が受けられます。 義務としては、NPO 法人の場合と同様に 3 ヶ月以内に前事業年度の事業報告書、財産目録、貸借対照表、活動計算書、役員名簿等を作成し、所轄庁に提出しなければなりません。認定 NPO 法人では、更に役員報酬規程等の報告書類の提出、寄附者への証明書(領収書)の発行、等が必要となります。

注 1: 収益事業とは、以下の 3 要件全てに該当する場合です(本来の NPO 活動では収益事業には該当しないかと思います)。

- ① 法人税法施行令 5 条に定める収益事業 34 業種のいずれかに当てはまる
- ② 継続的に事業をおこなっている
- ③ 事業場を設けて行なっている

NPO 法人と一般社団法人の違い:

	NPO 法人	一般社団法人
設立時	認証主義(所轄庁が認証)	準則主義(登記だけで設立)
社員	10 人以上	2 人以上
役員	理事 3 人以上、監事 1 人以上	理事 1 人以上、監事は不要
情報公開	事業報告書等を所轄庁に提出、HP 等で公開	無し
収益目的の事業	本来事業に支障がない限り可、会計を区分する	制限無し
会計	活動計算書、B/S、財産目録	P/L、B/S、附属明細書
法人税等	収益事業課税	非営利型・共益活動法人は収益事業課税、それ以外の法人は全所得課税
登録免許税	非課税	課税

2. NPO 法人における活動上の現行課題

多くの団体が活動資金の確保に悩んでいます。全体の約 6 割の法人が、収入規模 1 千万円未満で小規模法人が多数を占めている状況とのことです。課題の一番が財政問題で、他には人材確保、場所確保、経理労務等です。元来、NPO の活動分野は行政の関連分野と非常に密接な関係があり、行政で行うべきものを民間が代わりに行なっているところもあり、各種の優遇があるのはその様な側面があるからです。その様な中で、財政問題を緩和するために、言い換えれば寄附、会費等が集まり易くするために寄附者への税制上の優遇を設けています。その税制優遇を受ける母体として NPO 団体の透明性や社会的信頼性の向上を担保するために、NPO 法人に対して所轄庁は認定基準を設けており、最近の基準緩和により現行課題の解消に向けて認定 NPO 法人が増加するように各種の団体も支援活動を講じてきています。

3. 認定 NPO 法人の認定ルート

認定 NPO 法人になるには 2 つのルートがあります。それは、「認定」と「仮認定」の申請です。

	認定	仮認定
要件	実績判定期間(初回は直前の2事業年度)において、PST(注2)を含む8要件の全てを満たす	実績判定期間(初回は直前の2事業年度)において、PST以外の7要件を満たす
有効期間	認定日から5年間(更新制度)	仮認定から3年間(更新不可)
申請可能な法人	設立1年超の全てのNPO法人	設立1年超で設立後5年以内の全てのNPO法人(但し、経過措置として2015年3月31日までは設立後5年以上でもOK)
税制優遇(注3)	①個人が寄附した場合の寄附金控除(所得控除)と税額控除の選択適用 ②法人が寄附した場合の損金算入限度枠の拡大 ③相続人が寄附した場合の非課税 ④認定NPO自身のみなし寄附金制度	①個人が寄附した場合の寄附金控除(所得控除)と税額控除の選択適用 ②法人が寄附した場合の損金算入限度枠の拡大

②法人が寄附した場合の損金算入限度枠の拡大

注2: PSTとは、パブリック・サポート・テストのことであり、幅広く市民の指示を得ているかどうかのテストです。寄附が既に集まっている団体は認定での申請で、逆に寄附が殆んど集まっていない団体は仮認定での申請が考えられます。

注3: 認定NPO法人での4つの税制優遇

① 個人が寄附した場合の寄附金控除(所得控除)と税額控除の選択適用

(イ) 所得控除: (認定NPO法人への寄附金の額(総所得金額の40%限度) - 2,000円) = 寄附金控除額(課税所得金額の多寡によって税額への影響額が異なります)

(ロ) 税額控除: (a) (認定NPO法人への寄附金の額(総所得金額の40%限度) - 2,000円) X 40%(更に住民税の控除割合として最大10%)

(b) 所得税の額 X 25%

(c) 上記のaとbのいずれか少ない金額(100円未満は切捨て)

上記から、一定の条件がありますが税額控除の場合には、認定NPO法人への寄附金額の約50%の税額(所得税と住民税)が軽減される場合があるということです。

② 法人が寄附した場合の損金算入限度枠の拡大:

認定NPO法人に対する寄附金(特増寄附金)の特別損金算入限度額として、

(イ) 資本基準額

(期末資本金額 + 期末資本積立金額) X 当期月数 ÷ 12 X 0.375%

(ロ) 所得基準額

(支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 6.25%

(イ + ロ) X 1/2 = 特別損金算入限度額

特増寄附金の額又は特別損金算入限度額のいずれか少ない金額が損金算入限度となります。

尚、特増寄附金の額 > 特別損金算入限度額の場合には、その超過部分の金額は、一般の寄附金の支出額に含めて損金算入限度額の超過計算をおこなうこととなります。

③ 相続人が寄附した場合の非課税(仮認定は不可)

金銭での寄付の場合には、非課税扱いとなりますが、不動産(土地・建物等)や有価証券(株式等)はみなし譲渡所得として課税される場合があります。

④ 認定 NPO 自身のみなし寄附金制度(仮認定は不可)

収益事業から得た利益を本来目的の非収益事業に使用した場合に、この分を寄附金とみなし、一定の範囲で損金算入できる制度があります。これにより、収益事業に係る法人税が軽減されますが、これを「みなし寄附金制度」といいます。みなし寄附金の控除限度額は、所得の 50%又は 200 万円のいずれか高い方となっています。

4. 認定 NPO 法人の認定要件

① PST をクリアしていること(次のいずれかを満たしていること): 仮認定の場合には除く

(イ) 経常収入金額に占める寄附金の割合が 20%以上

(ロ) 各事業年度中の寄附金の額が 3,000 円以上である寄附者の数が年平均 100 人以上

(ハ) 都道府県・市区町村から条例で個別指定を受けている(東京都にはありません)

② 活動のメインが共益的な活動でないこと(次の活動の合計が 50%未満であること)

(イ) 会員のみを対象とした物品の販売やサービスの提供

(ロ) 特定のグループや特定の地域などに便益が及ぶ活動

(ハ) 特定の人物や著作物に関する普及啓発等の活動

(ニ) 特定の者の意に反した活動

③ 運営組織及び経理が適切であること(次の全てを満たしていること)

(イ) 役員の総数のうち特定の役員及びその親族関係者の占める割合が 1/3 以下

(ロ) 役員の総数のうち、特定の法人の役員や従業員が占める割合が 1/3 以下

(ハ) 各社員の表決権が平等

(ニ) 会計について、公認会計士等の監査を受けている又は青色申告法と同等の取引記録、帳簿の保存を行なっている

(ホ) 費途が不明な支出や帳簿への虚偽記載等の不適正な経理を行なっていない

④ 事業活動の内容が適正であること(次の全てを満たしていること)

(イ) 宗教活動及び政治活動を行なっていない

(ロ) 役員、社員、職員又は寄附者等に特別な利益を与えていない

(ハ) 営利を目的とした事業を行う者、政治・宗教活動を行う者、特定の公職の候補者に寄附を行なっていない

- (ニ) 実績判定期間において、特定非営利活動に係る事業費÷事業費の総額の割合が 80%以上
 - (ホ) 実績判定期間において、特定非営利活動の事業費に充てた額÷受入寄附金の総額の割合が 70%以上
 - (ト) 助成金の支給や 200 万円超の海外送金を行う場合には、事前又は事後にその内容の書類提出義務をはたしている
 - ⑤ 情報公開を適切に行なっていること
認定申請書類について、一般の人から閲覧の請求に対して応じられる
 - ⑥ 毎年度、事業報告書等を所轄庁に期日までに提出していること
 - ⑦ 法令違反、不正の行為、公益に反する事実等がないこと
 - (イ) 法令に違反することは行なっていない。例えば、法人税、消費税、源泉所得税等を適正に申告・納付している
 - (ロ) 偽りや不正の行為によって利益を得た事実又は得ようとした事実もないし、その他にも公益に反する事実はなし
 - ⑧ 設立の日から 1 年を超えていること
- なお、一定の欠格事由に該当する場合には認定・仮認定を受けることはできません。

● 借地権(権利金)の認定課税について

権利金授受の取引慣行は、地主側の対抗手段により生まれたもので、貸した土地の経済的価値の低価部分を補うことを目的として広がったという経緯があります。この権利金の性格として、①賃借権の対価とする考え方、②地代の前払いとする考え方、等があります。

1. 税法上の借地権の範囲

一般的に借地権は借地借家法に基づくものですが、その税金上の取扱いに関しては法人税、所得税、相続税でそれぞれ規定されており、その中でも相続税における適用範囲が一番狭くなっています。

法令	借地権の範囲
借地借家法	建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権。
相続税	借地権については、 <u>建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権</u> として、借地借家法上の借地権の規定を準用しています。建物の所有を主目的とされている点に留意すべきであり、例えば、建物敷地以外の土地利用を主とし、建物はその付随的なものに過ぎないという状態では取扱いが異なってくるケースが出てきます。 なお、定期借地権、建物譲渡特約付借地権、事業用借地権、一時使用目的の借地権は、定期借地権等の取扱いとして借地権の範囲から除かれます。

	又、構築物の所有を目的とする土地の賃貸借の場合は、賃借権として評価することになります。
所得税	<u>建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権。</u> 個人地主が無償又は低額の権利金で借地権等を設定しても、現実に収受すべきものがないので原則として権利金(借地権)の認定課税が行なわれません。むしろ、不動産所得か譲渡所得かという所得区分からの規定がなされています。
法人税	地上権又は土地の賃借権。 建物所有の目的だけでなく、 <u>土地の賃貸全般まで範囲</u> を広げています。従って、借地借家法で定める借地権以外でも土地の賃貸借にあたり、権利金を授受する取引慣行がある場合には、それを前提として課税されるべきという考え方がベースにあります。

相続税での借地権は、借地借家法に規定する「建物の所有を目的とする地上権又は賃借権を有する者(借地人)の権利」をいいます。従いまして、相続税の場合には、所得税では対象となる建物以外の構築物(工作物)の所有を目的とするものは含まれませんし、建物の所有を目的とする場合であっても「使用貸借」についても該当しません。税法上の表記で「使用貸借」とは、有償貸借との反対語で借地人が無償で使用収益する契約をいいます。実務上では、土地の固定資産税に相当する金額以下の賃借料の支払の場合でも使用貸借としています。

2. 法人税法上の権利金(借地権)の認定課税

借地権は土地の賃貸借契約の締結によって設定され、貸地人(地主)は借地人に対してその土地の使用収益権を許諾する代わりに、地代の受給権を得ます。その時に、その土地の使用収益権に対する対価として権利金を受領することがあります(その地域の慣行として権利金の授受が無い場合には、通常、借地権の価額評価はしません)。ご存知のように借地人においては継続的にその土地を使用収益できるように強く守られています。その為に、土地を他人に賃貸し、建物を建てさせたときには借地権が設定されたことになり、権利金の金額が適正額ではない場合(無償又は低額の権利金の授受を行った場合)には、思わぬ多額の権利金(借地権)の認定課税を受ける可能性があります。法人税では、このような場合には、法人地主が一旦は権利金収入を受領し、その後にそれを借地人に寄附したものととして取扱えます。

しかし、一定の条件を満たしている場合には権利金(借地権)の認定課税が行なわれません。

3. 権利金(借地権)の認定課税が行なわれない条件

以下のケースでは、例え無償又は低額の権利金の授受を行った場合でも権利金(借地権)の認定課税が行なわれません。

(1) 借地権の設定にあたり権利金を収受する取引上の慣行がない地域である場合

取引慣行の判定として、その地域の借地権割合が 30%未満であれば借地権の慣行がないも

のとみなされます。

(2) その土地の価額からみて「相当の地代」を収受している場合

権利金に代えて実際に相当地代の額を収受する場合には、権利金の課税は行なわれません。なお、相当地代に満たない地代しか収受していない場合には、その不足金額に対応する権利金の認定課税が発生します。

「相当の地代」とは、原則として、その土地の更地価額(時価)の概ね年 6%程度の地代をいい、課税上弊害がなければ、その時価は、近隣地で類似した土地の公示価格などから合理的に計算した価額、その土地の相続税評価額又はその評価額の過去 3 年間の平均額によることも可とされています。

(3) 当事者間の契約書で将来土地を無償で返還する旨を定め、かつ、連名で「土地の無償返還に関する届出書」を貸地人の所轄税務署に提出している場合

但し、相当の地代と実際の地代との差額があるときには、その差額相当額は認定課税対象となります。

「土地の無償返還に関する届出」とは、権利金を授受する取引慣行がある地域で個人と同族会社間、同族会社相互間で借地権を設定せず借地取引をする場合に、連名で届出を行ない認定課税させないためのものですが、将来生ずる恐れのある税務上のトラブルを未然に回避しようとする意味合いもあります。但し、この届出書は法人税法の規定ですので、法人を含まない個人対個人の契約の場合には適用はありません。

なお、相当の地代は概ね 3 年以下の期間ごとに見直しを行う必要があります。

権利金(借地権)の認定課税は、貸地人(地主)が会社か個人か、借地人が会社か個人かによって課税扱いが異なってきます。

貸地人(地主)	借地人	
	会社(法人)	個人
会社(法人)	貸地人: 認定課税有り(寄付金<限度超過部分は損金不算入>) 借地人: 認定課税有り(受贈益)	貸地人: 認定課税有り(会社の役員・使用人の場合には賞与<役員賞与は損金不算入>)、それ以外の場合には寄付金<限度超過部分は損金不算入>) 借地人: 認定課税有り(会社の役員・使用人の場合には賞与<給与所得>、それ以外の場合には一時所得)
個人	貸地人: 認定課税無し 借地人: 認定課税有り(受贈益)	貸地人: 認定課税無し 借地人: 認定課税有り(贈与)

認定課税される権利金の額(法人税):

認定課税される金額 = 土地の更地価額 X (1 - 実際の年間地代 ÷ 相当の年間地代)
- 一部権利金等の受領額

相当の年間地代 = 土地の更地価額 X 概ね 6%

認定課税される権利金の額(贈与税、及び相続税も同様):

個人間で借地人に対して権利金相当額が贈与されたものとみなして贈与税の認定課税があります。

認定課税される金額 = 自用地価額 X 借地権割合 X {1 - (実際の年間支払地代 - 通常の年間地代) ÷ (相当の年間地代 - 通常の年間地代)}

相当の年間地代 = (自用地価額の過去3年間の平均額 - 実際に支払った権利金額及び特別の経済的利益額) X 概ね 6%

通常の年間地代 = 自用地価額 X (1 - 借地権割合) X 6%。通常は、その地域における地代をベースに計算しますが、それが不明な場合には、この算式でも可。

以上の借地権(権利金)の認定課税は、同族関係にある個人及び法人間の取引に対してのみ適用され、第三者間取引では利害相反となることから、たとえ権利金の授受が無くとも合理的な理由があるものと考えられ適用されません。

最後に、借地権(権利金)の授受があった場合の課税扱いを以下にご紹介しておきます。

貸地人(地主)	課税処理
会社	権利金その他の一時金はその事業年度の益金とする。その借地権の設定によりその土地の価額が設定前に比して2分の1以下に下落した場合には、一定の算式による下落分を評価損として損金に算入することができます。
個人	権利金その他の一時金額が、その土地の借地権の設定直前の価額(時価)の2分の1を超えるときには、その権利金等の額は譲渡所得の収入金額とし、一定の算式による金額をその取得費とすることになります。なお、2分の1以下のときには、不動産所得の収入金額とされます。

借地人側では、会社又は個人の区別なく無形固定資産として資産に計上します。

● 社宅・寮等の法定家賃について(社宅費の給与非課税範囲)

役員や従業員に対して社宅や寮等を貸与するケースがありますが、その場合には使用料として1ヵ月当たり一定額の家賃(以下、法定家賃相当額という)を受領していれば、給与として課税されませんが、その法定家賃相当額を満たしていない場合には給与として課税されることになりますので、貸与時には法定家賃相当額を受領しているか否か確認する必要があります。以下で役員と従業員とでは法定家賃相当額の取扱いが異なりますので、それ

それぞれに関して検討してみたいと思います。

1. 役員に社宅等を貸与

役員の場合には、「小規模住宅」と「それ以外住宅」とに区分され、法定家賃相当額が決められています。なお、豪華社宅になるものは、別途、取扱いが異なります。「豪華社宅」とは、床面積が 240 平方メートルを超えるもののうち、取得価額、支払賃貸料の額、内外装の状況等各種の要素を総合勘案して判定します。なお、床面積が 240 平方メートル以下のものでも、原則として、プール等や役員個人の嗜好を著しく反映した設備等を有するものも豪華社宅に含まれます。

(1) 小規模住宅の場合

次の①から③の合計額が適正家賃相当額になります。

- ① (その年度の建物の固定資産税の課税標準額)×0.2%
- ② 12 円×(その建物の総床面積(平方メートル)÷3.3 平方メートル)
- ③ (その年度の敷地の固定資産税の課税標準額)×0.22%
- ④ ①+②+③=適正家賃相当額(月額) = 法定家賃相当額

「小規模住宅」とは、建物の耐用年数が 30 年以下（いわゆる木造家屋）の場合には床面積が 132 平方メートル以下である住宅、建物の耐用年数が 30 年を超える場合には床面積が 99 平方メートル以下（区分所有の建物は共用部分の床面積を按分し、専用部分の床面積に加えたところで判定します。）である住宅をいいます。

(2) 小規模住宅以外の場合

小規模住宅以外の場合には、更に自社所有の社宅か、他社所有の賃借社宅かで区分されます。

① 自社所有の社宅の場合

次のイとロの合計額の 12 分の 1 が法定家賃相当額になります。

イ (その年度の建物の固定資産税の課税標準額)×12%

ただし、建物の耐用年数が 30 年を超える場合には 10%を乗じます。

ロ (その年度の敷地の固定資産税の課税標準額)×6%

二 (イ+ロ) ÷ 12 = 適正家賃相当額(月額) = 法定家賃相当額

② 他社所有の賃借社宅の場合

イ 会社が支払う月額賃借料×50%

ロ 上記①で算出した適正家賃相当額(月額)

二 イとロのいずれか多い金額が法定家賃相当額になります。

(3) 豪華社宅の場合

社会通念上一般に貸与されている社宅と認められないいわゆる豪華社宅である場合は、時

価(実勢価額)が法定家賃相当額となります。

なお、給与課税される金額は次のとおりです。

- (a) 役員に無償で貸与する場合には、法定家賃相当額が、給与として課税されます。
- (b) 役員から法定家賃相当額より低い家賃を受け取っている場合には、法定家賃相当額と受領家賃との差額が給与として課税されます。
- (c) 現金で支給される住宅手当や役員が直接契約している場合の家賃負担は、社宅の貸与とは認められないので、給与として課税されます。

2. 従業員に社宅等を貸与

従業員の場合には、自社所有の社宅か、他社所有の賃借社宅かに関係なく1ヵ月当たりの法定家賃相当額は、次の(1)～(3)の合計額の50%をいいます。

- (1) (その年度の建物の固定資産税の課税標準額)×0.2%
- (2) 12円×(その建物の総床面積(平方メートル)÷3.3(平方メートル))
- (3) (その年度の敷地の固定資産税の課税標準額)×0.22%
- (4) ①+②+③=適正家賃相当額(月額)
- (5) (4)の適正家賃相当額(月額)×50%=法定家賃相当額

なお、給与課税される金額は次のとおりです。

- (a) 従業員に無償で貸与する場合には、この適正家賃相当額が給与として課税されます。
- (b) 従業員から法定家賃相当額より低い家賃を受け取っている場合には、受領家賃と適正家賃相当額との差額が、給与として課税されます。
- (c) 現金で支給される住宅手当や、従業員が直接契約している場合の家賃負担は、社宅の貸与とは認められないので給与として課税されます。

以上が給与課税されない法定家賃相当額の規定上の取扱いですが、家賃額に対して受領家賃額としては、社宅としての諸条件を備えた上で役員の場合には30%前後、及び従業員の場合には10%前後くらいが必要と考えます。

● 税務申告書の電子申告による提出義務

資本金1億円超(事業年度開始時に判定)の大法人は、令和2年4月1日以後に開始する事業年度より電子申告による提出が義務化となります。申告書だけでなく、その添付書類も電子申告が義務となります。義務化になる対象法人は、原則、事業年度開始日から1ヵ月以内に「電子申告義務化適用届出」を所轄税務署に提出する必要があります。対象となる大法人が、たとえ書面で申告書を提出したとしても、電子申告でない以上は無申告の扱いとなり無申告加算税の対象になります。国税及び地方税も同様な取扱いとなります。

● 申告書に代表者及び経理責任者等の自署押印制度の廃止

申告書に代表者及び経理責任者等の自署押印制度がありましたが、平成30年4月1日以降終了事業年度用の申告書より廃止となります。国税及び地方税も同様な取扱いとなります。

具体的には、経理責任者の自書押印欄がなくなり、代表者は自署から記名に、そして押印は不要となります。なお、電子申告の場合には、代表者の電子署名に代えて委任された役員や社員の電子署名が認められる委任制度が設けられました。

税理士関与の法人においては、次の様になります。

(1) 申告書の電子申告

従来どおり、税理士自身の電子署名と電子証明書を付すことになります。

(2) 申告書の書面申告

税理士が申告書に署名押印しますが、代表者は記名欄に記名ではなく自署し押印することが必要となります（現行と同様）。

● 収益の認識基準

(1) 長期割賦販売等における延払基準選択の制度は廃止となります（経過措置あり）。

(2) 返品調整引当金制度は廃止となります（経過措置あり）。

(3) その他、収益の認識基準の取扱いが法令上明確化されます。

資産の販売若しくは譲渡	原則、その販売若しくは譲渡した資産の「引渡しの際における価額」
役務の提供	原則、その提供をした役務につき「通常得べき対価の額」に相当する金額

* 貸倒れ又は買戻しの可能性がある場合においても、それらは控除することはできません。

* 値引き及び割戻しについて、客観的に見積もられた金額を控除することができます。

収益の認識基準の処理イメージとして、

商品代プラス保守サービス代の5年契約で総額12,000の割賦販売契約をした場合、契約における履行義務に応じて契約金額を配分して、収益を認識することになります。12,000の内、10,000が商品代で2,000が保守サービス代であった場合には、商品販売時の初年度に商品の10,000と5分の1となる保守サービスの400を収益として認識することになります。

なお、中小企業等においては、収益の認識基準適用は強制されません。

● 暗号資産（従来の呼称は仮想通貨）の評価方法等

これまでの「仮想通貨」の呼称が、日本円や米ドルなど法定通貨との誤認を防ぐという目

的や国際会議等の外国での使用表現に合わせ、「暗号資産」に変更されました。この暗号資産（仮想通貨）に関する規制強化策を盛り込んだ「改正資金決済法」、及び「金融商品取引法」が参院本会議で可決、法案が成立し。2020年4月から施行されます。

2019年度の税制改正で暗号資産の取扱いが、以下の様になりました。

法人税：暗号資産の評価方法等

（１）事業年度末の暗号資産のうち、活発な市場が存在する暗号資産（市場暗号資産）については、時価評価により評価損益を計上する。

区分		評価方法	評価損益の取扱い
市場暗号資産	自己の計算において有する暗号資産	時価法	益金（損金）算入
	自己以外の者の計算において有する暗号資産		益金（損金）算入しない
市場暗号資産に該当しない暗号資産		原価法	

活発な市場が存在する暗号資産（市場暗号資産）とは、次の要件の全てに該当するものをいいます。

イ 継続的に売買価格等（売買の価格又は他の暗号資産との交換比率）の公表がされ、かつ、その公表される売買価格等がその暗号資産の売買価格又は交換比率の決定に必要な影響を与えているものであること。

ロ 継続的に上記イの売買価格等の公表がされるために十分な数量及び頻度で取引が行われていること。

ハ 次の要件のいずれかに該当すること。

- ① 上記イの売買価格等の公表がその法人以外の者によりされていること。
- ② 上記ロの取引が主としてその法人により自己の計算において行われた取引でないこと。

（２）暗号資産の譲渡時の譲渡損益は、譲渡契約時の事業年度に計上する。

（３）暗号資産の単価算出方法は、移動平均法又は総平均法による原価法とし、法定算出方法は移動平均法による原価法とする。

（４）未決済の暗号資産の信用取引等については、事業年度末に決済したものとして損益相当額を計上する。

（５）棚卸資産及び固定資産の範囲から暗号資産が除外となります。

上記改正は、2019年4月1日以後に終了する事業年度より適用する（時価評価に関して経過措置有り）。

暗号資産の評価方法等の見直し

（１）法人が事業年度末に保有する暗号資産の時価評価による評価損益対象の範囲から、以下の要件に該当する暗号資産を除外することになります。

- ① 自己が発行した暗号資産でその発行時から継続保有しているもの

② その暗号資産の発行時から継続して、次のいずれかにより譲渡制限が行われているもの：

（イ）他人に移転できないように技術的措置がとられていること

（ロ）一定の要件を満たす信託財産としていること

（２）自己が発行した暗号資産について、その取得価額を発行に要した費用額とする（所得税も同様）

（３）法人が暗号資産交換業者以外の者から借り入れた暗号資産を譲渡した場合、その譲渡した事業年度末までにその暗号資産と種類を同じくする暗号資産を買戻ししていないときは、その時においてその買戻しをしたものとみなして評価損益を計上する。

● 電子帳簿保存法

改正電子帳簿保存法（電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿及び書類の保存方法等の特例に関する法律：電帳法）の適用開始が、2年間の適用猶予期間の終了後の**2024年（令和6年）1月1日**となっています。

この電帳法による電子データ保存の3分類の内の「電子取引」に係るデータ保存制度では、電子で取引した際の電子データは所定の保存要件に基づいて保存しなければならないという保存義務が課されています。その大きな改正点は、電子取引に該当する場合には、これまでの電子データを紙に出力して保存することが認められなくなり、保存要件に従って電子データそのものを保存しなければならないとなっています。逆に、電子取引に該当しない帳簿・書類はこれまでどおり紙での保存で良いのですが、この紙での保存に代えて電子化して保存を望む場合には、所定の保存方法（電子帳簿等保存又はスキャナ保存）に従う必要があるというものです。

以上から、電帳法の保存概要を纏めると以下のようになります。

① 電子取引の書類・帳簿等の保存方法（電子取引データとして保存強制）

電子的に授受される取引データ（電子取引となります）は、必ず電子取引データとして保存しておく必要があります。従って、当該電子データを紙で出力しその紙を保管し、電子データは削除することで紙を会計帳票書類とすることは認められません。この電子取引に関してのみ注視すれば良いことになります（電子取引は電子データのまま保存しておく）。

② 電子取引以外の書類・帳簿等の保存方法（保存方法は任意選択）

上記①の電子取引以外の書類・帳簿の保存は、これまでと同様に紙での保存で問題はありません。ここで選択として、紙の保存量を減らしたい等の理由（ペーパーレス化）で紙での保存をせずに電子データ化して保存する場合には、書類・帳簿の内容別に「電子帳簿等保存」或いは「スキャナ保存」の適用要件を満たす保存法が要求されることになります。

1. 電子データの保存分類

電子データの保存方法には、書類・帳簿等の内容別に「電子帳簿等保存」、「スキャナ保存」、

「電子取引に係るデータ保存」の3種類に分かれています。その種類別に電子データ保存の要件が定められています。重要なことは、電子帳簿等保存とスキャナ保存については企業の任意選択（紙の保存又は電子データ化の保存の選択でよく、電子データで保存する場合には、所定の保存方法を遵守する必要があるということ）ですが、電子取引に係るデータ保存内容（紙の出力保存のみでは不可）については、該当する電子取引データを授受する全ての企業に適用される点が挙げられます。

2. 電子データ保存義務の対象となる電子取引及び取引情報

（1）電子取引の定義

電子取引とは、通信手段を問わず「取引情報」の受け渡し（授受）を電子データ（電磁的記録）により行う取引をいいます。以下は電子取引にあたり、書類等の受け渡しが電子データで行うものが含まれます。

- ① EDI 取引
- ② インターネット等による取引（クラウドサービスの利用等も含む）
- ③ 電子メールによる取引情報の受け渡し取引（添付ファイルも含む）
- ④ インターネット上のサイトで受け渡し取引

注：EDIとは「Electronic Data Interchange」の略称で、日本語では「電子データ交換」を意味します。企業間の商取引で発生する契約書や受発注書、納品書、請求書等といった帳票のやり取りを、専用回線やインターネットを用いて電子的に交換ができるシステム（企業間でやり取りする仕組）のことです。

電子取引の具体例として、

- * 電子メールにより受領した請求書や領収書等のデータ（PDF ファイル等）
- * インターネットのホームページからダウンロード・スクリーンショットした請求書や領収書等のデータ
- * 電子請求書や電子領収書の授受に係るクラウドサービスを利用
- * クレジットカードの利用明細データ、交通系 IC カードによる支払データ、スマートフォンアプリによる決済データ等を活用したクラウドサービスを利用
- * 特定の取引に係る EDI システムを利用
- * ペーパレス化された FAX 機能を持つ複合機を利用
- * 請求書や領収書等のデータを DVD 等の記録媒体を介して受領、等があります。

（2）取引情報

取引情報とは、取引に関して受領し、又は交付する注文書、契約書、領収書、見積書その他これらに準ずる書類に通常記載される事項（取引先・取引日・取引金額等の事項）となります。従って、この様な取引情報が含まれていない電子データはこの電帳法適用範囲ではなく保存義務はありません。

3. 電子取引で受け渡しのデータにおける所得税・法人税法と消費税法の違い

(1) 所得税（源泉所得税を除く）・法人税法

電帳法は税務関係帳簿書類の電子データ保存を可能とする法律であり、2024年1月1日以後は授受した電子取引データを書面等に出力（紙出力）して保存することは認められません（電子データを保存したうえで、記帳管理上、書面等を紙で出力保管することは全く問題ありません）。全ての電子取引の情報は、電帳法に定められる要件を満たした上で、電子データを保存しなければなりません。もし、同日以後に行う電子取引の取引情報を書面のみで保存していた場合、青色申告の承認の取消対象、経費性の否認等となる可能性もあるため注意が必要です（取消等は説明、資料、情報等を総合勘案されますが、書面で取引内容の確認ができ、かつ、申告内容が正しく、書面保存以外の特段の事由がないような場合には、青色申告の取消や費用の経費性が認められないことにはならないとのことです）。

(2) 消費税法

消費税法上では、電子データを書面等に出力しての保存が可能です。2023年10月から始まるインボイス制度導入後も、書面の保存でも仕入税額控除の適用が受けられます。

3. 電帳法の対象資料（帳簿、書類、電子取引）とその保存方法

電子帳簿保存法の対象となる資料は、電子帳簿保存法の第4条及び第7条に記載されています。条項ごとに整理すると以下の通りです。

国税関係帳簿	国税関係書類			電子取引
	決算関係書類	取引関係書類		
		自己が作成する書類の写し等	相手方から受領した書類等	
・ 仕訳帳 ・ 総勘定元帳 ・ 売上台帳 ・ 仕入台帳 - など	・ 貸借対照表 ・ 損益計算書 ・ 試算表 ・ 棚卸表 - など	・ 見積書控 ・ 納品書控 ・ 請求書控 ・ 契約書控 - など	・ 見積書 ・ 納品書 ・ 請求書 ・ 契約書 - など	・ EDI取引 ・ ネット取引 ・ 電子メール取引 ・ クラウド取引 - など
電帳法4条1項	電帳法4条2項		電帳法4条3項	電帳法7条

各資料の保存方法

電子帳簿等保存	スキャナ保存	電子取引データ保存
---------	--------	-----------

（自己が最初からPC等で作成した帳簿書類）（紙で発行控・受領した取引関係書類）（電子データで授受された取引情報）

保存対象の資料は、大きく分けて、帳簿、書類、電子取引の3種類に分けられます。

資料の種類	対象となる資料	電帳法
帳簿	国税関係帳簿	4条1項

書類	国 税 関 係 書 類	決算関係書類		4 条 2 項
		取引関係 書類	自己が作成する電磁的記録の書類等、 又は紙での書類の写し等	4 条 3 項
			相手方から受領した紙の書類等	
電子取引	電子的取引データ			7 条

以下では、資料ごとにその対象範囲と保存方法を詳細解説します。

A 帳簿とは

帳簿とは、自己が最初から一貫してコンピュータで作成している書類。

1. 国税関係帳簿

【資料の概要】

電子帳簿保存法の4条1項に該当する書類であり、決算書の元となる取引の記録を集めたものです。

日々の取引を記載したものが「仕訳帳」、その仕訳帳を勘定科目ごとに記載した「総勘定元帳」でこの2つを「主要簿」といいます。この主要簿を補足するための帳簿が「補助簿」であり、勘定科目に補助項目として内訳を設けることで取引先ごとの残高がわかる「売掛金元帳」や、売上の種類ごとの残高がわかる「売上帳」など、取引内容を分類してわかりやすくする各種資料が該当します。

【保存が必要となる帳簿類】

- 主要簿：仕訳帳、総勘定元帳
- 補助簿：現金出納帳、売掛金元帳、買掛金元帳、固定資産台帳、売上帳、仕入帳など

【保存方法】

自己が最初から一貫してコンピュータで作成している書類は、オリジナルデータを電子データとして保存することが出来ます（4条1項）。

電子帳簿保存法の4条1項

保存義務者は、国税関係帳簿（財務省令で定めるものを除く。以下この項、次条第一項及び第三項並びに第八条第一項及び第四項において同じ。）の全部又は一部について、自己が最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、財務省令で定めるところにより、当該国税関係帳簿に係る電磁的記録の備付け及び保存をもって当該国税関係帳簿の備付け及び保存に代えることができる。

B 書類とは

書類は、「決算関係書類」と「取引関係書類」に分かれます。取引関係書類は、さらに、自己が作成する書類と相手方から受領する書類かによって取扱が異なります。

1. 国税関係書類（決算関係書類）

【資料の概要】

前述の帳簿から作成される貸借対照表、損益計算書のほか、棚卸表などの決算時に作成する資料を指します。

【保存が必要となる帳簿類】

貸借対照表、損益計算書、棚卸表、試算表など

【保存方法】

自己が最初から一貫してコンピュータで作成している書類は、オリジナルデータを電子データとして保存することが出来ます（4条2項）。

電子帳簿保存法の4条2項

保存義務者は、国税関係書類の全部又は一部について、自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、財務省令で定めるところにより、当該国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもって当該国税関係書類の保存に代えることができる。

2. 国税関係書類（取引関係書類 - 自己が作成する書類の写し等）

【資料の概要】

取引の証拠となる書類をいい、契約書、請求書、領収書などを指します。自己が作成した書類については、原本は相手方にあるため、作成した書類の写し（控）が対象となります。

【保存が必要となる帳簿類】

見積書控、発注書控、納品書控、請求書控、契約書控など

【保存方法】

自己が一貫してコンピュータで作成している書類は電子データとして保存とし（4条2項）、それ以外（書面）は、スキャナで電子化して保存することが出来ます。（4条3項）。

3. 国税関係書類（取引関係書類 - 相手方から受領した書面の書類等）

【資料の概要】

前述同様、取引の証拠となる書類をいい、契約書、請求書、領収書などを指します。相手側から書面で受領した資料については、スキャナで電子化して保存することが出来ます。

【保存が必要となる帳簿類】

領収書、請求書、納品書、見積書、契約書など

【保存方法】

相手方より書面で受領した書類は、スキャナで電子化して保存することが出来ます。（4条3項）。

電子帳簿保存法の4条3項

前項に規定するもののほか、保存義務者は、国税関係書類（財務省令で定めるものを除く。以下この項において同じ。）の全部又は一部について、当該国税関係書類に記載されている

事項を財務省令で定める装置により電磁的記録に記録する場合には、財務省令で定めるところにより、当該国税関係書類に係る電磁的記録の保存をもって当該国税関係書類の保存に代えることができる。この場合において、当該国税関係書類に係る電磁的記録の保存が当該財務省令で定めるところに従って行われていないとき（当該国税関係書類の保存が行われている場合を除く。）は、当該保存義務者は、当該電磁的記録を保存すべき期間その他の財務省令で定める要件を満たして当該電磁的記録を保存しなければならない。

C 電子取引とは

【資料の概要】

電子取引とは、電子メールや Web サイトといった電磁的方式により取引情報（請求書等に通常記載される日付、取引先、金額等の情報）の授受を行う取引をいいます。EDI 取引（企業間取引で発生する契約書や受発注書、納品書、請求書などといった帳票のやり取りを専用回線やインターネットを用いて電子的に行えるシステム）、Web サイト取引、メール取引による請求書等のやり取りなどが該当します。

【保存が必要となる帳簿類】

EDI 取引・メール取引・電子メール取引などを通じて生成された領収書、請求書、納品書、見積書、契約書など

【保存方法】

電子取引を通じて作成された資料は、オリジナルデータを電子データとして保存することが義務付けられています（7 条）。

電子帳簿保存法の 7 条

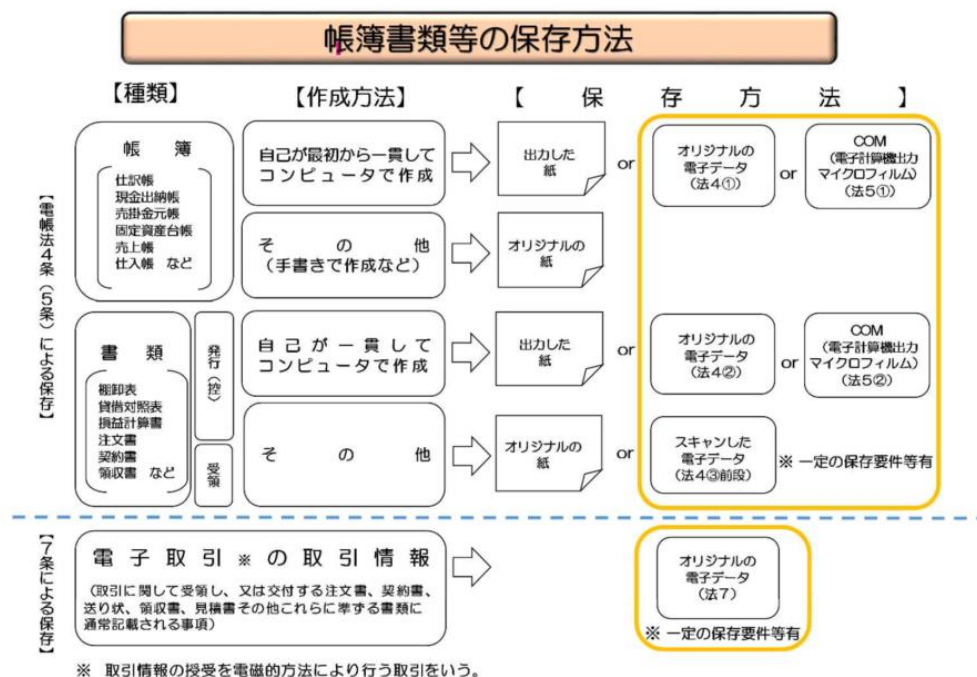
所得税（源泉徴収に係る所得税を除く。）及び法人税に係る保存義務者は、電子取引を行った場合には、財務省令で定めるところにより、当該電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存しなければならない。

注：FAXでの取引について

FAX で請求書等を受信することがありますが、この場合、その書面をスキャンして送信し書面で受領するタイプと、複合機などの FAX 機能を介してデータを送受信するタイプの 2 種類があるかと思いますが、前者は書面（紙）での取引とされ、後者は電子取引に該当することになります。

対象資料の保存法を改めて整理すると、

上述の通り、電帳法の資料については、その資料の種類及び作成方法により保存方法が異なります。保存方法について一覧化すると下記のとおりです。



出典：電子帳簿保存法一問一答【電子計算機を使用して作成する帳簿書類関係】

4. 電子帳簿等保存とは（自己が最初の記録段階から一貫してデータで作成している場合）
 国税関係帳簿及び書類のうち電子計算機（コンピュータ）を使用して自己が最初の記録段階から一貫して作成している国税関係帳簿及び書類については、一定の要件の下で、電磁的記録等（電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルム（COM））による保存が認められます。なお、手書きで作成された国税関係帳簿については、原本の書面で保存することになります。

市販の会計ソフトを使って経理処理や申告書の作成等を行っている場合には、国税関係帳簿及び書類の電磁的記録等による保存等は認められるかは、市販の会計ソフトを使用して、見読可能装置（ディスプレイ等）やシステムの開発関係書類（システムの概要書等）の備付け等の法令で定められた要件を満たしている場合には、紙による保存等に代えて、電磁的記録等による保存等を行うことが認められます。しかしながら、この法令で定められた要件を満たせない場合には、会計ソフトを使用して作成した帳簿書類について電磁的記録等による保存等は認められないことから、紙出力して保存等を行うことになります。

なお、優良な電子帳簿の保存要件を満たすことで、過少申告課税の5%軽減措置（法人事業概況説明書上の会計ソフト名称の末尾に「軽減」と記載、及び帳簿類の備付状況欄にも記載）と所得税の青色申告特別控除（65万円）の適用を受けることが出来ます。

電子帳簿等保存における保存要件

要件概要		一般帳簿	書類
1. 関連書類の備付け システム関係書類等（システム概要書、システム仕様書、操作説明書、事務処理マニュアル等）の備付け		必要	必要
2. 見読性の確保 保存場所に、電子計算機、プログラム、ディスプレイ、プリンター及びこれらの操作マニュアルを備付け、記録事項を画面・書面に整然とした形式及び明瞭な状態で速やかに出力できる		必要	必要
3. 検索機能の確保	①取引年月日、取引金額、取引先で検索できる	－	△
	②日付又は金額の範囲指定で検索できる	－	△
	③2 つ以上の任意の記録項目での組合せ条件で検索できる	－	－
	税務職員による質問検査権に基づく電子データのダウンロードの求めに応じることができる	必要 (注 1)	必要 (注 2)

注 1：優良帳簿での全ての要件を満たす場合には不要。

注 2：①②の機能確保の場合には不要

5. スキャナ保存とは（取引先から書面で受領した領収書や請求書、自己で作成した控え等の書類をスキャナで読み取る場合）

スキャナ保存制度は、取引の相手先から書面で受け取った請求書等及び自己が作成したこれらの写し等の国税関係書類（決算関係書類を除きます。）について、書面による保存に代えて、一定の要件の下で、スキャン文書による保存が認められる制度です。

「スキャナ」とは、書面（紙）の国税関係書類を電磁的記録に変換する入力装置をいい、いわゆる「スキャナ」や「複合機」として販売されている機器が該当することになります。また、例えば、スマートフォンやデジタルカメラ等についても、上記の入力装置に該当すれば、「スキャナ」に含まれることになります。

① スキャナ保存の対象書類

スキャナ保存の対象書類とは、国税に関する法律の規定により保存をしなければならないこととされている書類（国税関係書類）のうち、規則第 2 条第 4 項に規定する書類を除く全ての書類が対象となります。規則第 2 条第 4 項に規定する書類とは、具体的には棚卸表、貸借対照表及び損益計算書などの計算、整理又は決算関係書類であり、これ以外の国税関係書類がスキャナ保存の対象となります。なお、売上伝票などの伝票類は、所得税法施行規則第 63 条第 1 項及び法人税法施行規則第 59 条第 1 項等に規定する保存すべき書類には当たらないことから、法第 2 条第 2 号(定義)に 規定する国税関係書類に該当しないので、スキャナ保存の適用はありません。

② スキャナ保存の主な保存要件

入力期限	①速やかに（7 営業日以内）タイムスタンプを付す。 ②なお、取引情報の授受から当該記録事項にタイムスタンプを付すまでの事務処理規程を定めている場合は、事務処理の経過後速やかに付す（2 ヶ月＋7 営業日以内）。
タイムスタンプ付与	入力期間内に、総務大臣が認定する時刻認証業務に係るタイムスタンプを入力単位ごとの電磁的記録の記録事項を付す。 なお、入力期間内に、別途記録事項を入力したことを客観的に確認出来る場合には、このタイムスタンプの付与要件に代えることが出来ます。
見読可能装置の備付け	14 インチ以上のディスプレイ及びプリンター並びにこれらの操作マニュアルを備付け、記録事項を画面・書面に整然とした形式及び明瞭な状態で速やかに出力できること。
検索機能の確保	条件① 日付、金額、取引先の 3 つの項目で検索ができること。 条件② 日付、金額は範囲を指定して検索ができること。 条件③ 二つ以上の任意の記録項目を組み合わせて、検索条件を設定できること。 AND 検索で OK、OR 検索までは求められない。 検索要件の充足方法の例外： 保存の電子データについて、税務職員による質問検査権に基づくダウンロードの求めに対して全てについて応じられる場合、その条件②及び条件③の要件は不要となります。

なお、国税関係書類に係るスキャナ保存制度の保存要件の見直しがあります。

イ 国税関係書類をスキャナで読み取った際の解像度、階調及び大きさに関する情報の保存要件を廃止する。なお、情報保存は不要ですが、解像度（2000dpi 以上）や階調（原則としてカラー画像）等の要件自体には変更ありません。

ロ 国税関係書類に係る記録事項の入力者等に関する情報の確認要件を廃止する。

ハ 相互関連性要件について、全ての保存書類と帳簿との相互関連性を求める書類は、契約書・領収書・納品書等のように、資金や物の流れに直結・連動する重要書類に限定する。従って、見積書・注文書等や納品書の写しをスキャナ保存する場合については、相互関連性の確保が不要となります。

6. 電子取引に係る電子取引データ保存とは（見積書、契約書、請求書、領収書等の送付・受領を電子データで行った場合）

電子取引制度は、所得税(源泉徴収に係る所得税を除きます) 及び法人税の保存義務者が取引情報(注文書、領収書等に通常記載される事項)を電磁的方式により授受する取引（電子取引）を行った場合には、その取引情報を一定の要件の下で電磁的記録により保存しなければ

ばならないという制度です。 所得税法及び法人税法では、取引に関して相手方から受け取った注文書、領収書等や相手方に交付したこれらの書類の写しの保存義務が定められていますが、同様の取引情報を電子取引により授受した場合には、この注文書、領収書等の原始記録の保存が行われない結果となりかねない状況にあったため、電帳法において、新たに電子取引により授受した場合には、その取引情報に係る電磁的記録を一定の方法により保存しなければならないこととされています。

- 電子取引（電子メール）の受信時の保存方法

電子メールにより取引情報を授受する取引（添付ファイルによる場合を含みます。）を行った場合についても電子取引に該当するため、その取引情報に係る電子データ（電磁的記録）の保存が必要となります。具体的に、この電子データの保存とは、電子メール本文に取引情報が記載されている場合は当該電子メールを、電子メールの添付ファイルにより取引情報（領収書等）が授受された場合は当該添付ファイルを、それぞれ、ハードディスク、コンパクトディスク、DVD、磁気テープ、クラウド（ストレージ）サービス等に記録・保存する状態にすることをいいます。

6－2. 電子取引に係る電子取引データの保存要件（改ざん防止措置として取引情報の可視性と真実性を確保）

電子取引に係るデータは書面での保存が不可となるため、電子取引の保存要件として、「可視性の確保」と「真実性の確保」との 2 つを満たす必要があります。それぞれ以下の目的があります。

- 可視性の確保：保存されたデータを検索・表示できること（検索性と見読性）
- 真実性の確保：保存されたデータが改ざんされていないこと

1. 可視性の確保要件（電子取引データの必須的保存 3 要件）

(1)関係書類の備付け	電子計算機処理システムの概要を記載した書類の備付け（自社開発のプログラムを使用する場合）。
(2)見読可能性の確保	保存しているデータを速やかに出力できるよう、PC とディスプレイ・プリンターを備付ける。
(3)検索機能の確保	条件① 日付、金額、取引先の 3 つの項目で検索ができること。 条件② 日付、金額は範囲を指定して検索ができること。 条件③ 二つ以上の任意の記録項目を組み合わせ、検索条件を設定できること。 AND 検索で良く、OR 検索までは求められない。 検索要件の充足方法の例外につて： {例外 1} 保存の電子データについて、税務職員による質問検査権に基づくダウンロードの求めに全てについて応じられる場合、その条件②及び条件③の要件は不要となります。

	{例外2} 電子取引保存に対応した専用システムを導入しておらず、一般的なパソコンやプリンターを使用している場合でも、以下のいずれかの方法でも検索要件を満たすことで保存要件を満たしたことになります。 ① 取引情報のデータを規則的なファイル名により入力しておく方法。 ダウンロード可能な状態にして特定フォルダにファイル名で検索機能を活用する（税務職員の求めに応じて一括ダウンロードできるようにしておき、ファイル名に日付・金額・取引先を入れる）。 ② エクセル等の表計算ソフトで索引簿を作成する方法。 範囲指定、および2以上の任意の記録項目を組み合わせて検索できる機能が備わっているエクセル等の表計算ソフトに、取引データに係る取引年月日、取引金額、取引先の情報を入力して一覧表を作成する。 {例外3} 税務調査等において電子データをダウンロードできる場合には全ての検索要件を不要とされる対象者は次のとおりとなります。 ① その判定期間（基準期間：個人事業主の場合は2年前、法人の場合は前々年度）の売上高が5千万以下の保存事業者（この売上高は、消費税における課税売上高ではありません）。 ② その電子データの出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものに限り）での提示又は提出の求めに応じられる保存事業者
--	---

2. 真実性の確保要件（選択的保存要件）

真実性の確保です。電子データは紙媒体の書類と比べて、内容の改ざんが容易です。電子データの改ざんが問題視されて、ニュースになった事例もあります。そのため、電子データを保存する際は、そのデータが改ざんされたとしても真実のデータがどういった内容のものか確認できるようにしておかなくてはなりません。

その真実性の確保として、次の①から④のいずれかの保存上の措置が必要です。

① 送信者側からタイムスタンプが付された後の取引情報を受領する。
② 速やかに（7営業日以内）タイムスタンプを付す。 取引情報の授受から当該記録事項にタイムスタンプを付すまでの事務処理規程を定めている場合は、事務処理の経過後（最長2ヶ月以内）、速やか（おおむね7営業日以内）に付す。（2ヶ月+7営業日以内）
③ データの訂正削除を行った場合、その記録が残るシステム又は訂正削除ができないシステムを利用する。
④ 正当な理由がない訂正削除の防止に関する事務処理規程を備え付ける。

一般的な小規模事業者は、この④の対応となるかと思いますが、事務処理規程の例示は、国税庁から「電子取引データの訂正及び削除の防止に関する事務処理規程」として公表されていますので参考にすることができます。

電子データの隠蔽、改ざんが発覚した場合、その事実に関し生じた申告漏れ等の金額に 10% の重加算税が加重され、合計 45% が課されることになります。

6-3 保存要件を満たさないことに相当の理由がある場合の取扱い（新たな猶予措置）

保存要件を満たさすことができなかったことに相当な理由があると所轄税務署長が認められ、かつ、税務調査等の際に、その電子データのダウンロードの求めに応じられ、及びその出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものに限り）での提示又は提出の求めに応じられる場合には、電子データの保存として取扱うことになりました（電子データを保存したうえでの紙出力保存が容認されます）。

● 2023 年度（令和 5 年）法人税改正

2023 年度（令和 5 年）の法人税の税制改正の主な項目は以下のとおりです。

1. 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例の適用期限延長

適用期限を 2 年延長（令和 7 年 3 月 31 日まで）する。

2. 中小企業投資促進税制の見直し

対象資産の一部除外（概ね全てを委託する本業以外のコインランドリー業の機械装置）・限定（総トン 500 トン以上の船舶）して、その適用期限を 2 年延長する（所得税も同様）。

3. 中小企業経営強化税制の見直し

特定経営力向上設備等の対象から、本業以外でコインランドリー業と暗号資産マイニング業の機械装置でその管理の概ね全部を他の者に委託するものは適用除外となり、その適用期限を 2 年延長（令和 7 年 3 月 31 日まで）する（所得税も同様）。

中小企業経営強化税制は、経営力向上計画の認定を受けた一定の中小企業者等が、特定経営力向上設備等を取得等して指定事業の用に供した場合に、その事業年度に即時償却又は取得価額の 7%（資本金 3 千万円以下は 10%）等の税額控除ができる。

上記の改正は、令和 5 年 4 月 1 日以後の取得等から適用。

特定経営力向上設備等の概要：

類型	要件	対象設備
生産性向上設備 (A 類型)	生産性が旧モデル比 1% 以上 向上する設備	* 機械装置 (160 万円以上) * 工具 (30 万円以上) : A 類型の場合

収益力強化設備 (B 類型)	投資収益性が年平均 5%以上の投資計画に係る設備	には測定工具又は検査工具に限る * 器具備品 (30 万円以上)
デジタル化設備 (C 類型)	可視化、遠隔操作、自動制御 化のいずれかに該当する設備	* 建物附属設備 (60 万円以上) * ソフトウェア (70 万円以上) : A 類
経営資源集約化 設備 (D 類型)	修正 ROA 又は有形固定資産 回転率が一定割合以上の投資 経営に係る設備	型の場合には設備の稼働状況等に係 る情報収集機能及び分析・指示機能 を有するものに限る

4. 青色申告の承認申請書について、記載事項の簡素化

上記の改正は、令和 9 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用

5. 青色申告書による申告をやめる旨の届出書の提出期限

やめる旨の届出書の提出期限は、青色申告をやめようとする事業年度の確定申告書の提出期限（現行：その申告をやめようとする事業年度終了の日の翌日から 2 月以内）とするとともに、記載事項の簡素化を行う。

上記の改正は、令和 8 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用

6. 退職年金等積立金に対する法人税課税の停止措置の延長

適用期限を 3 年延長（令和 8 年 3 月 31 日まで）する。

7. 医療用機器等の特別償却制度の見直し

対象機器を見直して、その適用期限を 2 年延長（令和 7 年 3 月 31 日まで）する。

8. 特定の資産の買換えの場合等の課税特例の見直し

以下の主な見直し行い、令和 5 年 4 月 1 日以降の譲渡から、その適用期限を 3 年延長（令和 8 年 3 月 31 日まで）する。

（1）既成市街地等の内から外への買換えを適用対象から除外する（旧 1 号買換え廃止）。

（2）長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換えについて、東京都の特別区の区域から地域再生法の集中地域以外の地域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合を 90%（現行：80%）に引き上げ、同法の集中地域以外の地域から東京都の特別区の区域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合を 60%（現行：70%）に引き下げる（改正後は 3 号買換え）。

（3）先行取得の場合、特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例及び特定の資産を交換した場合の課税の特例を除き、譲渡資産を譲渡した日又は買換え資産を取得した日のいずれか早い日の属する 3 月期間の末日の翌日以後 2 月以内に本特例の適用を受ける旨、適用を受けようとする措置の別、取得予定資産又は譲渡予定資産の種類等を記

載した届出書を納税地の所轄税務署長に届け出ることを適用要件に加える（改正は、令和6年4月1日以後の譲渡・取得の届出に適用）。

9. 暗号資産の評価方法等の見直し

（1）法人が事業年度末に保有する暗号資産の時価評価による評価損益対象の範囲から、以下の要件に該当する暗号資産を除外することになります。

- ① 自己が発行した暗号資産でその発行時から継続保有しているもの
- ② その暗号資産の発行時から継続して、次のいずれかにより譲渡制限が行われているもの：

（イ）他人に移転できないように技術的措置がとられていること

（ロ）一定の要件を満たす信託財産としていること

（2）自己が発行した暗号資産について、その取得価額を発行に要した費用額とする（所得税も同様）

（3）法人が暗号資産交換業者以外の者から借り入れた暗号資産を譲渡した場合、その譲渡した事業年度末までにその暗号資産と種類を同じくする暗号資産を買戻ししていないときは、その時においてその買戻しをしたものとみなして評価損益を計上する。

10. 電子帳簿等保存制度の見直し

（1）優良な電子帳簿範囲の見直し

国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度について、一定の国税関係帳簿に係る電磁的記録の保存等が、国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件等を満たしている場合におけるその国税関係帳簿（以下「優良な電子帳簿」という。）に係る過少申告加算税の5%軽減措置（税務書に要事前届出書の提出）の対象となる申告所得税及び法人税に係る優良な電子帳簿の範囲を次のとおりとする。

- ① 仕訳帳
- ② 総勘定元帳
- ③ 一定の事項の記載に係る上記①及び②以外の「その他必要な帳簿」（補助帳簿）に限定
その他必要な帳簿とは、
売上帳、仕入帳（貸金台帳を除く）、売掛帳、買掛帳、受取手形記入帳・仕入手形記入帳、貸付帳・借入帳・未決済項目に係る帳簿、有価証券受払い簿（法人税のみ）、固定資産台帳、繰延資産台帳

上記の改正は、令和6年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用する。
なお、優良な電子帳簿の要件を満たす会計ソフトを使用している場合には、法人事業概況説明書等にその旨の明示表記を行う。

（2）国税関係書類に係るスキャナ保存制度の見直し

- ① 国税関係書類をスキャナで読み取った際の解像度、階調及び大きさに関する情報の保

存要件を廃止する。なお、情報保存は不要ですが、解像度（2000dpi 以上）や階調（原則としてカラー画像）等の要件自体には変更ありません。

② 国税関係書類に係る記録事項の入力者等に関する情報の確認要件を廃止する。

③ 相互関連性要件について、全ての保存書類と帳簿との相互関連性を求める書類は、契約書・領収書・納品書等のように、資金や物の流れに直結・連動する重要書類に限定する。従って、見積書・注文書等や納品書の写しをスキャナ保存する場合については、相互関連性の確保が不要となります。

上記の改正は、令和 6 年 1 月 1 日以後に保存される国税関係書類に適用する。

（3）電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の見直し

① 保存要件の緩和

イ 税務調査等において電子データをダウンロードできる場合には全ての検索要件を不要とされる対象者は次のとおりとなります。

（イ）その判定期間（基準期間：2 課税年度前）の売上高が 5 千万以下（改正前：1 千万以下）の保存事業者

（ロ）その電子データの出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものに限り）での提示又は提出の求めに応じられる保存事業者

ロ 電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付す場合には、電子データの保存者等に関する情報の確認要件は廃止され、電磁的記録の保存を行う者又はその者を直接監督する者に関する情報の確認が不要となります。

② 保存要件を満たさないことに相当の理由がある場合の取扱い（新たな猶予措置）

保存要件を満たさすことができなかったことに相当な理由があると所轄税務署長が認められ、かつ、税務調査等の際に、その電子データのダウンロードの求めに応じられ、及びその出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものに限り）での提示又は提出の求めに応じられる場合には、電子データの保存として取扱うこととする（電子データを保存したうえでの紙出力保存が容認される）。

③ 現行の適用延期は令和 5 年 12 月末までとなります。

上記の改正は、令和 6 年 1 月 1 日以後に行う電子取引の取引情報に係る電磁的記録について適用する。

11. 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）の見直し

研究開発税制では、投資を増加させるインセンティブを更に強化するため、試験研究費の増減率に応じた税額控除率の見直し、増減試験研究費割合によって税額控除の上限も変動させる新たな仕組みも導入されます。

オープンイノベーション型において、研究開発型スタートアップ企業の対象範囲拡大、企

業による先導的研究開発人材（博士号取得者や経験を積まれた外部人材）の活用・育成を行った場合の人件費の一部を特別試験研究費の対象とし新たな類型も創設されます。

具体的には、以下の研究開発税制が見直されています。

- （１）一般試験研究費の額に係る税額控除制度
- （２）中小企業技術基盤強化税制
- （３）特別試験研究費の額に係る税額控除制度

１２．税率４～４.５%の新たな付加税

防衛力強化に係る財源確保の為に、法人税額に対し、税率４～４.５%の新たな付加税を課す。中小法人に配慮する観点から、課税標準となる法人税額から 500 万円を控除することとする。

１３．グローバル・ミニマム課税の導入

内国法人（公共法人を除く）は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を納める義務が生じます。つまり、グローバル企業の法人税負担の最低税率を 15%とする制度を令和 6 年度から導入されます。

１４．加算税制度の見直し

（１）無申告加算税の割合（現行：15%（納付すべき税額が 50 万円を超える部分は 20%））について、納付すべき税額が 300 万円を超える部分に対する割合を 30%に引き上げる。

（注１）調査通知以後に、かつ、その調査があることにより更正又は決定があるべきことを予知（（２）において「更正予知」という。）する前にされた期限後申告又は修正申告に基づく無申告加算税の割合（現行：10%（納付すべき税額が 50 万円を超える部分は 15%））については、上記の納付すべき税額が 300 万円を超える部分に対する割合を 25%とする。

（注２）上記の納付すべき税額が 300 万円を超える部分に対する割合について、納付すべき税額が 300 万円を超えることにつき納税者の責めに帰すべき事由がない場合の適用に関する所要の措置を講ずる。

（２）過去に無申告加算税又は重加算税が課されたことがある場合に無申告加算税又は重加算税の割合を 10%加重する措置の対象に、期限後申告若しくは修正申告（調査通知前に、かつ、更正予知する前にされたものを除く。）又は更正若しくは決定（以下「期限後申告等」という。）があった場合において、その期限後申告等に係る国税の前年度及び前々年度の当該国税の属する税目について、無申告加算税（期限後申告又は修正申告が、調査通知前に、かつ、更正予知する前にされたものであるときに課されたものを除く。）若しくは無申告加算税に代えて課される重加算税（（２）において「無申告加算税等」という。）を課されたことがあるとき、又はその無申告加算税等に係る賦課決定をすべきと認めるときに、その期限後申告等に基づき課する無申告加算税等を加える。

（注）過少申告加算税、源泉徴収等による国税に係る不納付加算税及び重加算税（無申告加算税に代えて課されるものを除く。）については、上記の見直しの対象としない。

以上