

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(*)

* の税金は、法人と個人事業では一部を除き同じ取り扱いとなっています。

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(平成29年3月31日までの間に開始する事業年度までの適用は確定していますが、平成30年4月1日以降への適用は確定していません)。

法人区分(*5)		所得金額	現行税率(*2)	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	23.9%	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		23.9%	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 億円超の所得 (*4)	22%
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： 平成 28 年 3 月 31 日までの終了事業年度に適用

*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(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。

$$\text{法定実効税率} = \text{分子の数値} \div \text{分母の数値}$$

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 地方法人特別税率

分母の数値：

1 + 事業税率(標準税率、又は超過税率) + 事業税率(標準税率) X 地方法人特別税率

法定実効税率(東京都の外形標準課税対象法人・軽減税率不適用の場合)は、期間別に以下のようになります。

平成 28 年 4 月 1 日以降の開始事業年度:

① 外形標準課税対象法人(超過税率の適用):

$$30.86\% = \{23.40\% \times (1 + 4.40\% + 16.30\%) + 0.88\% + 0.70\% \times 414.20\% \} \div (1 + 0.88\% + 0.70\% \times 414.20\%)$$

② 外形標準課税対象法人(標準税率の適用):

$$29.97\% = \{23.40\% \times (1 + 4.40\% + 12.90\%) + 0.70\% + 0.70\% \times 414.20\% \} \div (1 + 0.70\% + 0.70\% \times 414.20\%)$$

③ 外形標準課税対象外法人(超過税率の適用):

$$34.81\% = \{23.40\% \times (1 + 4.40\% + 16.30\%) + 7.18\% + 6.70\% \times 43.20\% \} \div (1 + 7.18\% + 6.70\% \times 43.20\%)$$

④ 外形標準課税対象外法人(標準税率の適用):

$$33.80\% = \{23.40\% \times (1 + 4.40\% + 12.90\%) + 6.70\% + 6.70\% \times 43.20\% \} \div (1 + 6.70\% + 6.70\% \times 43.20\%)$$

	外形標準課税対象法人			
	平成 27 年 4 月 1 日以降	平成 28 年 4 月 1 日以降	平成 29 年 4 月 1 日以降	平成 30 年 4 月 1 日以降
法人税	23.90%	23.40%	23.40%	23.20%
地方法人税	4.40%	4.40%	10.30%	10.30%
法人住民税(法人税割)	16.30% 12.90%	16.30% 12.90%	10.40% 7.00%	10.40% 7.00%
事業税(超過税率)	3.46%	0.88%	3.78%	3.78%
事業税(標準税率)	3.10%	0.70%	3.60%	3.60%
地方法人特別税	93.50%	414.20%	廃止	—
法定実効税率：				
超過税率	33.10%	30.86%	30.86%	30.62%
標準税率	32.11%	29.97%	29.97%	29.74%

	外形標準課税対象外法人			
	平成 27 年 4 月 1 日以降	平成 28 年 4 月 1 日以降	平成 29 年 4 月 1 日以降	平成 30 年 4 月 1 日以降
法人税	23.90%	23.40%	23.40%	23.20%
地方法人税	4.40%	4.40%	10.30%	10.30%
法人住民税(法人税割)	16.30%	16.30%	10.40%	10.40%
	12.90%	12.90%	7.00%	7.00%
事業税(超過税率)	7.18%	7.18%	10.08%	10.08%
事業税(標準税率)	6.70%	6.70%	9.60%	9.60%
地方法人特別税	43.20%	43.20%	廃止	—
法定実効税率：				
超過税率	35.27%	34.81%	34.81%	34.60%
標準税率	34.26%	33.80%	33.80%	33.59%

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、特別区民税も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（改正前のものですので、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定めることができますが、最高限度(20.7%)が設けられています。

例えば、東京都（23 区内）の場合

法人区分	都道府県	市区町村	合計
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）	3.2%	9.73%	12.9%
上記以外（超過課税適用法人）	4.2%	12.1%	16.3%

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。

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： 支払いを受ける利子等（預貯金、公社債などの利子）に対しては、15%の所得税と5%の住民税（利子割）が特別徴収（天引き）されることになっています。この利子割は、地方税法に規定される道府県の普通税です。法人に対して課されたこの道府県民税利子割は、法人住民税の法人税割の申告のときに控除（税額控除）されます。なお、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す。

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ります（東京都の場合の都民税1,000円、区市町村民税3,000円）。

申告は、翌年2月16日から3月15日までに行うこととなりますが、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 年間において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。

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）することになっています。

以下、普通法人に関して概説します（税率等は改正前のものですので、後述を参照）。

(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）：平成 27 年度及び平成 28 年度税制改正により外形標準課税の拡大が行なわれました。変更内容は、後述を参照。

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：

$\frac{\text{資 本 金 等 の 額}}{\text{1,000 億円以下}}$	×	課税標準算入率
		100%
$\text{1,000 億円超 5,000 億円以下の部分}$		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、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、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

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－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 駐車場業、請負業、飲食店業、その他 一般の営業等（37 業種）	5%
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 理容業、美容業、その他の自由業（28 業種）	5%
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な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(平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用)

(1) 法人住民税法人税割の税率の改正

平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から法人住民税法人税割の税率は以下のように引下げられます。

項目	現行	改正
----	----	----

	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%	12.1%	6.0%	8.4%

(2) 地方法人税(国税)の税率の改正(平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用)

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	現行	改正	
	4.4%	10.3%	

(3) 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の廃止

- ① 平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から地方法人特別税は廃止し、法人事業税を復元する。
- ② 地方法人特別譲与税は、平成 30 年 8 月譲与分をもって廃止する。

課税項目区分 (地方法人特別税)	平成 26 年度 以前	平成 27 年度 以後	改正	
			平成 28 年度 以後	平成 29 年度 以後
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)	67.4%	93.5%	414.2%	廃止
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%			
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%			

(4) 法人事業税の所得割及び収入割の税率

平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から法人事業税の標準税率は以下のようになっています。

項目		標準税率
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
軽減税率	年 400 万円以下の所得	
適用法人	年 400 万円超年 800 万円以下の所得 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		
軽減税率	年 400 万円以下の所得	3.4%
適用法人	年 400 万円超年 800 万円以下の所得	5.1%
	年 800 万円超の所得	6.7%
③ 特別法人の所得割		
軽減税率	年 400 万円以下の所得	3.4%
適用法人	年 400 万円超の所得	4.6%
	(特定の共同組合等の年 10 億円超の所得)	(5.3%)
④ 収入金額課税法人(電気供給業、ガス供給業及び保険業)の収入割		0.9%
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		

資本金 1 億円超の普通法人に対する法人事業税の税率引下げと 外形標準課税の拡大 (地方税:平成 28 年度税制改正)

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。

(1) 法人事業税の税率改正

今回の改正で資本金の 1 億円超の普通法人の法人事業税の標準税率の改定が以下のように行なわれます。平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度(平成 28 年度以後)から適用となります。

課税項目区分		平成 26 年度以前	平成 27 年度	改正 平成 28 年度以後
外形標準課税	付加価値割	0.48%	0.72%	1.2%
	資本割	0.2%	0.3%	0.5%
	年 400 万円以下	3.8% (2.2%)	3.1% (1.6%)	1.9% (0.3%)

所得割	の所得			
	年 400 万円超 800 万円以下の 所得	5.5% (3.2%)	4.6% (2.3%)	2.7% (0.5%)
	年 800 万円超の 所得	7.2% (4.3%)	6.0% (3.1%)	3.6% (0.7%)

注 1: 所得割の税率のカッコ内の率は、地方法人特別税率を含んでいない税率(標準税率)であり、制限税率を標準税率の2倍(現行: 1.2倍)に引き上げる。数値は、軽減税率不適用法人のケースを示しています。

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。

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。

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。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。

付加価値割における所得拡大促進税制の導入

平成27年4月1日から平成30年3月31日の間に開始する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、その法人の雇用者給与等支給増加額(雇用者給与等支給額から基準雇用者給与等支給額を控除した金額)の基準雇用者給与等支給額に対する割合が、下記のA条件を満たすときに、更に下記の①及び②の要件(B)も満たす場合には、その雇用者給与等支給増加額に対して収益配分額と雇用安定控除額に応じて算定した一定の割合(雇用安定控除調整率)を乗じた金額を付加価値割の課税標準から控除できることとなります。

開始する事業年度	雇用者給与等支給増加額÷基	適用要件(B)
----------	---------------	---------

	準雇用者給与等支給額の割合(A)	
平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日の間	3%以上	①雇用者給与等支給額が前事業年度の雇用者給与等支給増加額以上であること ②平均給与等支給額が前事業年度の平均給与等支給額を上回ること
平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日の間	4%以上	
平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日の間	5%以上	

付加価値額課税標準からの控除額 = 雇用者給与等支給増加額 X 一定の割合（雇用安定控除調整率）

一定の割合（雇用安定控除調整率）=（収益配分額－雇用安定控除額）÷ 収益配分額

雇用安定控除額 = 報酬給与額 - 収益配分額 X 70%

現行税制でも、報酬給与額の比率が高い法人への配慮として雇用安定控除の特例が設けられています。この雇用安定控除では、報酬給与額が収益配分額の 70%を超える場合には、付加価値額から当該超える金額を雇用安定控除額（報酬給与額 - 収益配分額 X 70%）として控除できるというものです。

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

付加価値額の課税標準額 = 付加価値額 - 付加価値額課税標準からの控除額

(2) 地方法人特別税の税率改正

今回の改正で資本金等の 1 億円超の普通法人の地方法人特別税の税率の改定が以下のように行なわれます。平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度(平成 28 年度以後)から適用となります。

課税項目区分	平成 26 年度以前	平成 27 年度以後	改正	
			平成 28 年度以後	平成 29 年度以後
付加価値割額、資本金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	67.4%	93.5%	414.2%	廃止

人)			
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%		廃止
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%		廃止

なお、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から地方法人特別税は廃止され、法人事業税を復元となります。

(3) 法人事業税の税率改正に伴う負担変動の軽減措置（資本金 1 億円超の普通法人）

資本金 1 億円超の普通法人のうち、平成 27 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日の間に開始する事業年度に係る付加価値額が、40 億円未満の法人について下記の事業税額の軽減措置があります。

開始する事業年度と 適用条件	付加価値額	軽減額 (百円未満の切上げ)
平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日の間の事業年 度に係る事業税額が、平成 27 年 3 月 31 日現在の付加価 値割、資本割及び所得割の 税率に基づいて計算された 事業税額を超える場合	30 億円以下の法人	その超える額に 2 分に 1 を乗じた 金額を当該事業年度の事業税額か ら控除する
	30 億円超 40 億円未満 の法人	その超える額に付加価値額に応じ て 2 分に 1 から 0 の割合を乗じた 金額を当該事業年度の事業税額か ら控除する。 2 分に 1 から 0 の割合とは、 「 $1/2 \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div$ 10 億円」 の算定式となります。

改正により資本金 1 億円超の普通法人のうち、平成 28 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日の間に開始する事業年度に係る付加価値額が、40 億円未満の法人について下記の事業税額の軽減措置があります。

開始する事業年度と 適用条件	付加価値額	軽減額

平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日の間の事業年度に係る事業税額が、平成 28 年 3 月 31 日現在の付加価値割、資本割及び所得割の税率に基づいて計算された事業税額を超える場合	30 億円以下の法人	その超える額に 4 分に 3 を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する
	30 億円超 40 億円未満の法人	その超える額に付加価値額に応じて 4 分に 3 から 0 の割合を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する。 4 分に 3 から 0 の割合とは、 「 $\frac{3}{4} \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div 10 \text{ 億円}$ 」 の算定式となります。
平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日の間の事業年度に係る事業税額が、平成 28 年 3 月 31 日現在の付加価値割、資本割及び所得割の税率に基づいて計算された事業税額を超える場合	30 億円以下の法人	その超える額に 2 分に 1 を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する
	30 億円超 40 億円未満の法人	その超える額に付加価値額に応じて 2 分に 1 から 0 の割合を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する。 2 分に 1 から 0 の割合とは、 「 $\frac{1}{2} \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div 10 \text{ 億円}$ 」 の算定式となります。
平成 30 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日の間の事業年度に係る事業税額が、平成 28 年 3 月 31 日現在の付加価値割、資本割及び所得割の税率に基づいて計算された事業税額を超える場合	30 億円以下の法人	その超える額に 4 分に 1 を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する
	30 億円超 40 億円未満の法人	その超える額に付加価値額に応じて 4 分に 1 から 0 の割合を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する。 4 分に 1 から 0 の割合とは、 「 $\frac{1}{4} \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div 10 \text{ 億円}$ 」 の算定式となります。

区分		開始事業年度	事業税額の控除割合		
			28.4.1 以降	29.4.1 以降	30.4.1 以降
付加価値額	30 億円以下		超過額の 75%	超過額の 50%	超過額の 25%
	30 億円超		超過額の	超過額の	超過額の
	40 億円未満		0%~75%	0%~50%	0%~25%

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%

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。

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」が前提になっていきます(法法 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

(d) 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「引渡しのあった日」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)による経理も認められます。

(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、物の引渡しが無い場合には、役務の全部を完了させた日に計上(完成基準)。

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)によることとなります。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、の場合には強制適用となります。なお、これら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	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

に対する報酬	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事ができます。
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(自販機の場合は、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: リポ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りません。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しました。

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(建物及び建物附属設備、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しての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)			リース期間定額法	

締結した所有権移転外リース取引のもの)

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。

資産の区分	償却方法	
	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

$(\text{取得価額} - 10\% \text{法定残存価額}) \times \text{旧定額法による償却率} = \text{償却限度額}$

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(この取扱いは、旧定率法等にも適用となります)。 $(\text{取得価額} \times 5\% \text{償却残存可能価額} - 1 \text{円}) \div 5 \text{年} = \text{償却限度額}$

(二) 旧定率法

$(\text{取得価額} - \text{累積償却額}) \times \text{旧定率法による償却率} = \text{償却限度額}$

(三) 定額法

$\text{取得価額} \times \text{定額法による償却率} = \text{償却限度額}$

(四) 定率法

調整前償却額(#1) ≥ 償却保証額(#2)の場合:

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

調整前償却額 < 償却保証額の場合:

$\text{改定取得価額}(\#3) \times \text{改定償却率}(\#4) = \text{償却限度額}$

#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月末日決算会社)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应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月末日決算会社)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月末日決算会社)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应ずる耐用年数の未償却残額割合に対応する経過年数をいう)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

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依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:平成30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。

(*) 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1,000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 1,000 人超の法人を除く法人を中小企業者という。
- (三) 平成 28 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 1,000 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るもようです。

*** 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として取扱うこととなります(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、この特例は認められないからです。

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。

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
エネルギー環境負荷低減推進設備等(平成 30.3.31 まで) (①新エネルギー利用設備<再生可能エネルギー>:太陽光発電設備(平成 28 年 4 月 1 日以降の取得で認定発電設備は除く)、風力発電設備等、②CO2 排出抑制設備(電気自動車等)、③エネルギー使用合理化・抑制設備(定置用蓄電設備等)	エネルギー環境負荷低減推進設備等の取得等から 1 年以内に事業に供した場合の特別償却。 中小企業者等(資本金 1 億円以下の大規模法人の所有法人を除く等)に限り、税額控除との選択可。	基準取得価額の 30% (なお、風力発電設備(1 万 kw 以上の出力)について、平成 24.5.29 ~ 28.3.31 間の取得のものについては即時償却が可(太陽光発電設備(10kw 以上の出力)は、平成 27.3.31 間の取得まで)であるが、経済産業大臣の認定通知書が必要)	次の①と②のいずれか少額の金額 ①取得価額の 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(平成 28 年 4 月 1 日以降の取得される車両を除く)
中小企業者等の機械等(平成 10.6.1 から 29.3.31 まで)	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	基準取得価額の 30% (なお、内航船	次の①と②のいずれか少額の金額

<p>(①機械装置で、1台又は1基で取得価額160万円以上、②一定の器具備品(電子計算機、デジタル複合機、製品の品質管理向上用器具等)で120万円以上、③ソフトウェアで70万円以上、④車両総重量3.5ト以上の貨物自動車、⑤内航船舶) 新品を指定事業に供する</p>	<p>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付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1億円以下の中企業者等)</p>	<p>船舶の基準取得価額は、実際の取得価額の75%相当額)</p>	<p>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</p>
<p>医療用機器等(昭和54年4月1日~平成29年3月31日)</p>	<p>医療保険業を営むもので一定の医療用機器等を取付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</p>	<p>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%</p>	<p>適用無し</p>
<p>その他</p>	<p>● 倉庫用建物等の割増償却(平成30.3.31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</p>	<p>普通償却限度額の10%</p>	<p>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</p>

			の繰越控除可 適用無し
--	--	--	----------------

環境関連投資促進税制(グリーン投資税制)

エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度(環境関連投資促進税制)についての見直しがあり、適用期限の延長や、即時償却制度において対象資産に熱電併給型電力発生装置(コージェネレーション設備)が加えられましたが(所得税についても同様の取扱い)、これを含めた12設備が平成26年4月1日以降の取得から除外となりました。制度自体の概要は以下のようになります。

項目	即時償却制度	特別償却	税額控除
適用法人	青色申告法人	青色申告法人	青色申告法人の中小企業者等
償却額・控除額	取得価額合計額(100%)	取得価額 X 30%	取得価額 X 7%
対象資産	*風力発電設備 *コージェネレーション設備	左記以外に *自家消費型の太陽光発電設備 *自家消費型の風力発電機械等 *車両運搬具は税額控除の対象外	
適用期限	平成30年3月31日までの間の取得等(但し、太陽光発電設備については、27年3月31日まで。風力発電設備の即時償却を廃止)	平成30年3月31日までの間の取得等	
その他	補助金等の交付を受けて取得等をしたものを除外する等の見直し		
太陽光発電設備における留意点	事業共用日は、電力会社の送電網に接続するための「系統関係工事」の完了し売電が開始した日ですが、電力受給契約締結後に電力会社の都合で「系統関係工事」が延期され送電が出来ない場合には、当社予定していた系統関係工事の実施日を事業共用日とすることが認められています。 「系統関係工事」に係る費用は、系統関係設備は電力会社の所有となることから、太陽光発電設備の取得価額に算入するのではなく、「繰延資産」として無形固定資産である「電気ガス供給施設利用権」に準じて15年償却となることが一般的です。		

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

青色申告法人で指定事業を営む中小企業等が経営改善に関する指導及び助言を受けて行う

店舗改修等に伴い器具備品及び建物附属設備の取得等を行なった場合、その取得価額に対して特別償却か税額控除かを選択適用できる制度(所得税についても同様の取扱い)。

適用期間	平成 25 年 4 月 1 日~平成 29 年 3 月 31 日の間に店舗改修等を行なった場合
指定事業	卸売業、小売業、サービス業、農林水産業(性風俗関連特殊営業及び風俗営業を除く)
適用要件	商工会議所、認定経営革新等支援機関等による法人の経営改善に係る指導及び助言を受けて行う店舗改修等であること
対象設備	① 器具備品: 1 台又は 1 基の取得価額が 30 万円以上 ② 建物附属設備: 1 つの取得価額が 60 万円以上
特別償却額	対象設備の取得価額 X 30%
税額控除額	対象法人は、資本金 3,000 万円以下の中小法人等に限定 (但し、認定経営革新等支援機関等は対象から除外) 対象設備の取得価額 X 7% (但し、控除限度額は当期法人税額の 20%であり、控除限度超過額は 1 年間の繰越可能)

生産性向上設備投資促進税制(平成 29 年 3 月 31 日の適用期限をもって廃止。又、平成 28 年 3 月 31 日までに取得等をして事業用に供した場合に認められている即時償却及び税額控除との選択適用措置 (上乘せ措置) は、適用期限を延長しない。)

青色申告書を提出する法人に対し、産業競争力強化法の施行の日である平成 26 年(2014 年) 1 月 20 日から平成 29 年(2017 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、構築物およびソフトウェアで、産業競争力強化法に規定する生産性向上設備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、その生産性向上設備を国内にあるその法人の事業の用に供した場合に、特別償却 (平成 26 年 1 月 20 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に取得等したものについては即時償却可) または 5%(建物及び構築物は 3%)税額控除の選択適用が認めるといふものです。また、平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に対象資産の取得等をし、かつ、事業の用に供した場合には、50%の特別償却 (建物及び構築物は 25%) または 4%(建物及び構築物は 2%)税額控除の選択適用が認めるといふものです。

制度の目的	生産性向上に資する先端設備の導入、生産ラインやオペレーションの刷新、改善のための設備投資に対する税制支援を行い、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法人			
適用要件	「生産等設備」を構成する「生産性向上設備等」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事業の用に供した場合			
生産等設備とは	法人が事業用に直接供される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、事務用器具備品、福利厚生施設等は非該当			
生産性向上設備等の対象設備とは	産業競争力強化法に規定される次の対象設備(2 類型): ①「先端設備」(A 類型) ②生産ラインやオペレーションの改善に資する設備等(改善設備)(B 類型)			
①先端設備の範囲(A 類型)	種類	取得価額(*2)	販売開始(*3、*4)	用途・細目
	機械装置	160 万円以上	10 年以内	限定なし
	工具	120 万円以上(又は1台 30 万円以上で事業年度計で 120 万円以上)	4 年以内	ロール
	器具備品	120 万円以上(又は1台 30 万円以上で事業年度計で 120 万円以上)	6 年以内	試験・測定機器、冷機器付陳列ケース、サーバー用 PC(*1)、等
	建物	120 万円以上	14 年以内	断熱材及び断熱窓
	建物附属設備	120 万円以上(又は1台 60 万円以上で事業年度計で 120 万円以上)	14 年以内	電気設備(照明設備を含む)、冷暖房、昇降機設備、アーケード、等
	構築物	120 万円以上		
	ソフトウェア(*1)	70 万円以上(又は一で 30 万円以上で事業年度計で 70 万円以	5 年以内	稼働状況等を分析等するもの

	上)		
	<p>*1: ソフトウェア、サーバー用 PC は中小企業者等のみ適用可</p> <p>*2: 金額判定は1台又は1基単位、或いは1つの取得価額(機械装置、建物以外は一定額以上の取得価額での合計額での判定も可能)</p> <p>*3: 各メーカーの中で最新モデルであること(取得等した年度、その前年度モデルも含む)</p> <p>*4: ソフトウェア以外は同メーカーの旧モデル比で生産性(生産量、精度、エネルギー効率等を設備メーカーの指標)が平均 1%以上向上するもの</p> <p>以上から、一定の設備で下記の全ての要件を満たすものに限られます。</p> <p>① 最低取得価額以上</p> <p>国庫補助金等の圧縮記帳を受ける場合、圧縮記帳後の取得価額により判定します。又、取得・共用年度後の事業年度で圧縮記帳を予定している場合、補助金等の交付予定額後の取得価額により判定します(実際の取得価額で税額控除を行った時には、その後の事業年度で圧縮記帳を受けることができません)。</p> <p>② 最新モデル</p> <p>③ 生産性向上(年平均 1%以上)</p>		
②改善設備の範囲(B類型)	<p>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、工具、器具備品、建物、建物附属設備、構築物及びソフトウェア)で投資利益率が年平均 15%以上(中小企業者等は 5%以上)。先端設備と同様に最低取得価額以上の設備という要件を満たす必要はありますが、その用途・細目による制限はありません。</p>		
確認者	<p>①先端設備: 工業会等(最新モデル要件と生産性向上要件を確認)。この 2 要件を満たす為にメーカーが所属する工業会の証明書の発行を受けることができます。メーカーに証明書の発行を依頼し、工業会が要件を満たしていることの確認を行い、証明書を発行します。この証明書は、税務申告要件ではありませんが、その写しを申告に使用することが実務処理上では行なわれることでしょう。</p>		

	<p>②改善設備：事業者が策定した投資計画について、公認会計士・税理士の事前確認の上(事前確認書の作成)、経済産業局(投資計画に記載された所定の投資利益率が見込まれる必要不可欠な設備であることの確認)の確認を受ける。経済産業局の確認(確認書の発行)は、設備の取得等の前に行うことが必要である点に留意する必要があります(先行取得は不可)。</p> <p>年平均の「投資利益率」は、以下の算式となります。 (営業利益 + 会計上の減価償却費)の増加額(*1) ÷ 設備投資額(*2) = 投資利益率</p> <p>*1: 設備の取得等をする年度の翌年以降 3 年度の平均額 *2: 設備の取得等をする年度におけるその取得等をする設備の取得価額の合計額</p> <p>様式 1 の確認申請書の提出時に以下の様な添付書類が求められます。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 定款又は登記簿謄本の写し (2) 事業報告書の写し (3) 貸借対照表(過去 3 年分) (4) 損益計算書(過去 3 年分) (5) 既存設備の現況と対象となる新規設備の設備投資後の状況を確認できる資料 (6) 本申請書の根拠となる資料(社内決裁機関や投資利益率算定の根拠、等に関して) (7) 公認会計士・税理士の事前確認書 <p>経済産業局から確認書の交付を受けた申請者は、申請書の計画期間内(設備の取得等をする年度の翌年以降 3 年間)について、申請者の実施状況報告書を設備の取得等を行った事業年度の翌事業年度終了後 4 ヶ月以内に当該経済産業局に提出する必要があります。</p>			
<p>特別償却と税額控除との選択適用</p>	<p>取得価額の 50%(建物及び構築物は 25%)の特別償却とその取得価額の 4%(建物及び構築物は 2%)の税額控除との選択適用ができる。但し、税額控除は当期の法人税額の 20%を上限とする。</p> <p>なお、同法の施行日(平成 26 年 1 月 20 日)から平成 28 年 3 月末までに取得等したものは、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と取得価額の 5%(建物及び構築物は 3%)の税額控除との選択適用ができる。</p> <table border="1" data-bbox="432 1944 1362 1986"> <tr> <td data-bbox="432 1944 715 1986">種類</td> <td data-bbox="715 1944 1034 1986">平成 26 年 1 月 20 日～</td> <td data-bbox="1034 1944 1362 1986">平成 28 年 4 月 1 日～</td> </tr> </table>	種類	平成 26 年 1 月 20 日～	平成 28 年 4 月 1 日～
種類	平成 26 年 1 月 20 日～	平成 28 年 4 月 1 日～		

		平成 28 年 3 月 31 日	平成 29 年 3 月 31 日
	機械装置等	100%即時償却又は 5% 税額控除	50%特別償却又は 4%税額控除
	建物及び構築物	100%即時償却又は 3% 税額控除	25%特別償却又は 2%税額控除
適用時期	同法の施行日(平成 26 年 1 月 20 日)から平成 29 年 3 月 31 日までの間の取得等。		

中小企業者等が特定機械装置等を取得等した場合、その特定機械装置等のうち「生産性向上設備投資促進税制の対象となる設備」について、即時償却又は税額控除ができるように拡充する。資本金 3,000 万円以下の事業者の税額控除率を上乗せする。新たに創設する税額控除制度は、資本金 1 億円以下の事業者も対象となっています。

資本金	特別償却		税額控除	
	改正前	改正後	改正前	改正後
3,000 万円以下	30%	即時償却	7%	10%
1 億円以下	30%	即時償却	適用なし	7%

中小企業者等が同法の施行日(平成 26 年 1 月 20 日)から平成 29 年 3 月末までに取得等した特定機械装置等のうち、生産性向上設備等に該当するものについては、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(改正前 30%の特別償却)ができる(なお、平成 26 年 3 月末等の決算法人で、平成 26 年 1 月 20 日から平成 26 年 3 月 31 日までの間の取得等を行いこの制度の適用要件を満たしている場合には、平成 26 年 4 月 1 日を含む事業年度(平成 27 年 3 月期)において、その前年度における即時償却又は税額控除の適用を受けることが可能)。

「特定機械装置等」とは、①160 万円以上の機械装置、②120 万円以上の一定の工具器具備品、③70 万円以上の一定のソフトウェア、④車両総重量 3.5 t 以上の貨物自動車、⑤内航海運業の用に供される船舶をいいます。

中小企業者等は、その特別償却とその特定機械装置等のうち生産性向上設備等に該当するものの取得価額の 7%(資本金 3,000 万円以下の特定中小企業者等は 10%)の税額控除との選択適用ができることとし、税額控除における控除限度超過額は、1 年間の繰越ができる。

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の創設

青色申告法人で地域再生法の改正法の施行日から平成 30 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平成 30 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、2,000 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 日から平成 30 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 日から平成 30 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%

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、その取扱いは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いません(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

$$\text{取得価額} \times \text{その事業年度月数} / 36 \text{ヶ月} = \text{減価償却費}$$

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平成 28 年(2016 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1,000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1,000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となります。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、かつ、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処分があった場合(1号及び2号を除く)	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
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 X 貸倒実績率

貸倒実績率(小数点以下 4 位未満切上げ) = a ÷ 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) X (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、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 24 年 4 月 1 日から平成 29 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)の 112%相当額が繰入限度額となります(それ以前の事業年度では 116%)。

貸倒引当金の適用対象法人(平成 24 年 4 月 1 日以後に開始した事業年度より):

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

②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す。

(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

(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となります。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となりますので、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	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	○ (特別	-

込みの場合	がある場合	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	平成29年3月31日(9号の措置を除く)までに、法人が特定資産(土地等)を譲渡し、その譲渡益に対し一定の要件に該当する土地等を取得して事業用に供した場合には、次の特例があります。 ① 買換えた場合 同一事業年度に買換え、かつ、取得の日から1年以内を買換資産を事業用に供し、又は供する見込みであるときには、圧縮記帳 (イ) 特定資産の範囲 既成市街地等の内から外への買換え等 (ロ) 面積による制限 通常は、買換資産は譲渡資産の面積の5倍以内で、5倍超の部分は非該当 (ハ) 先行取得の場合の特例有り (ニ) 圧縮できる譲渡差益額 圧縮限度額 = 買換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 X 差益割合 X 圧縮割合(80%)	○	○

	<p>なお、買換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。</p> <p>② 買換え見込みである場合</p> <p>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</p> <p>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</p>		
特定資産の交換の場合	<p>平成 29 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。</p> <p>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。</p>	○	○
保険金等で取得した固定資産等の場合	<p>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り)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。</p> <p>① 保険金等で代替資産を取得した場合の圧縮限度額</p> <p>② 先行取得した代替資産の圧縮限度額</p> <p>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</p> <p>④ 指定期間内に代替資産を取得した場合の圧縮限度額</p> <p>⑤ 特別勘定への繰入限度額</p>	○	○

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きます。

(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(継続して毎年所定期間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) 役員職制上の地位の変更、役員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

(二) 事前確定届出給与

役員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。

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

(三) 利益連動給与

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クシェアリング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

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
 - (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
- (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	被保険者の遺族	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)

(五) 逓増定期保険の保険料

逓増定期保険とは、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
---------	---

	<p>する。</p> <p>資産計上額の累計額 $X 1 / (105 - \text{前払期間経過年数}) = \text{資産取崩損金算入額(年額)}$</p>
<p>有期払込の場合(一時払も含む)</p>	<p>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。</p> <p>支払保険料(年額) X 保険料払込期間 / 保険期間 = 当期分保険料(年額)</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>(当期分保険料 / 2 X 前払期間) $X 1 / (105 - \text{前払期間経過年数}) = \text{資産取崩損金算入額(年額)}$</p>

(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。

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平成30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。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。

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

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	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

その他費用	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、その用途に応じて交際費、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。

(六) 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分担金	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

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	国外関連者
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

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、現実に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)で明らかにしておきます。
- 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」ということとなります。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の中には受けないものがあります。こ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ります。

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 (株式等保有割合 25%未満)	50%	有り	その他の株式等(株式等保有割合 5%超~3分の1以下)	50%	無し
			非支配目的株式等(株式等保有割合 5%以下)		

- 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)。

“関係法人株式等” 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 月決算法人が平成 27 年 6 月に支払を受けた配当については、基準日が平成 27 年 3 月下旬であるとすると、平成 26 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 X 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	改正前	改正後
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 X 1/2 (外貨建等証券投資信託は 1/4) = 配当等の額の 50%が益金不算入額	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	証券投資信託の収益分配金(下記の適用無しものを除く)

	限る) ④名義株等の配当 ⑤みなし配当	
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月以内を取得し、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となります(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 \div 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} \div 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 \div 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 \div 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	所得税 20%	

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 年以下のものに区分し、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) X 1/2 又は 1/12) ÷ 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。

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。

税額控除額 = 試験研究費の額 X 控除割合(試験研究割合が 10%以上の場合は 10%、試験研究費割合が 10%未満の場合は 8% + 試験研究費割合 X 0.2)

(2) 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)

(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)

中小企業等は試験研究費の総額に 12%を乗じた金額を法人税額から控除できます。

税額控除額 = 試験研究費の額 X 12%

注: 上記(1)、(2)、(3)の税額控除限度額は、当期法人税額の 30%。 税額控除限度額のうち控除しきれない額は、繰越税額控除額として 1 年間の繰越は可能。

(4) 試験研究費の増加額・平均売上金額に係る税額控除(増加型・高水準型)

イ 試験研究費の増加額に係る税額控除(増加型)、又はロ 平均売上金額の 10%を超える試験研究費に係る税額控除(高水準型)を選択適用できる制度について、次の措置に改組の上、その増加型の適用期限を 3 年延長(平成 29 年 3 月 31 日まで)となります。

イの増加型において、青色申告書を提出する法人の増加試験研究費の額が比較試験研究費の額の 5%を超え、かつ、試験研究費の額が基準試験研究費の額を超える場合には、増加試験研究費の額に 30%(増加割合が 30%未満の場合には増加割合)を乗じて計算した金額の税額控除ができるようになります。

項目	改正前	改正後
適用要件	次の①と②を満たすこと ①当期の試験研究費 > 比較試験研究費 ②当期の試験研究費 > 基準試験研究費	次の①と②を満たすこと ①増加試験研究費 > 比較試験研究費 X 5% ②当期の試験研究費 > 基準試験研究費
税額控除額	(当期の試験研究費 - 比較試験研究費) X 5%	増加試験研究費の額 X 増加割合(最大 30%)

比較試験研究費: 過去 3 年間の試験研究費の平均額

基準試験研究費: 過去 2 年間のうち試験研究費の多い方の額

増加試験研究費: 当期の試験研究費 - 比較試験研究費

増加割合: 増加試験研究費 ÷ 比較試験研究費

税額控除限度額は、当期法人税額の 30%。

ロの高水準型において、

税額控除額 = (当期試験研究費の額 - 平均売上金額 X 10%) X 超過税額控除割合

平均売上金額: 当期及び当期前 3 年以内に開始した各事業年度の売上の平均額

超過税額控除割合: (試験研究費割合 - 10%) X 0.2

税額控除限度額は、当期法人税額の 10%。

研究開発税制の拡充

平成25年度税制改正で試験研究を行った法人に対して既存の研究開発減税の拡充がなされています(所得税についても同様の取扱い)。

制度	概要	税額控除割合	税額控除限度額(注)
①試験研究費の総額に係る税額控除	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	8%~10%	法人税額の30%
②特別試験研究に対する税額控除	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(改正で一定の契約による企業間で実施される共同研究も含むことになる)	12% - ①の税額控除割合	①の税額控除額との合計で法人税額の30%
③中小企業等技術基盤強化税制による税額控除	中小企業等は試験研究費の総額	12%	法人税額の30%
④試験研究費の増加額・平均売上金額に係る税額控除	①増加試験研究費の額が比較試験研究費の額の5%を超え、かつ、試験研究費の額が基準試験研究費の額を超える場合又は ②平均売上金額の10%相当額を超える場合には、どちらかを選択し一定額を法人税額から控除	①の場合には増加試験研究費の額に30%(増加割合が30%未満の場合には増加割合)又は ②の場合には超過税額控除割合	①は法人税額の30% ②は法人税額の10%
⑤繰越税額控除限度			法人税額の30%から

超過額に係る 税額控除			①・②又は③を 控除した残額
----------------	--	--	-------------------

注: 税額控除限度額が、法人税額の 20%から 30%に引き上げられます(税額控除限度額のうち控除しきれない額は、繰越税額控除額として 1 年間の繰越は可能)。その適用時期は、平成 25 年 4 月 1 日~平成 27 年 3 月 31 日(上記④増加型等は平成 29 年 3 月 31 日)の間に開始する各事業年度となります。

平成 27 年度税制改正点のポイントは、

(1) 控除税額の上限見直し

研究開発費総額の 8~12%の法人税から控除(税額控除)することができますが、その控除上限を法人税額の 30%(原則 20%)に引上げる措置を適用期限である平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度をもって廃止となります。但し、上記区分①と③の控除税額の上限を法人税額の 25%、そして別枠で区分②の上限を法人税額の 25%とし、合計で法人税額の 30%を維持することになります。なお、区分②一定の特別試験研究費においては、その適用範囲が見直されたうえで、12%の税額控除率から 30%又は 20%に引き上げられています。

(2) 繰越税額控除限度超過額及び繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除制度は廃止されます。

全体として、研究開発減税の縮小傾向にあります。

(二) 雇用促進税制

雇用者数が増加した場合の税額控除制度(雇用促進税制)について、雇用者数の増加 1 人あたり 20 万円から 40 万円に引き上げられ、雇用者の範囲について所要の措置が講じられることとなります(所得税についても同様の取扱い)。制度自体の概要は以下のようになります。創設されました給与等支給拡大促進税制との選択適用とされます。

(1) 雇用促進税制の概要

青色申告法人が平成 30 年 3 月 31 日までの開始事業年度で、当期末の雇用者数が前期末に比べ 5 人以上(中小企業者等については、2 人以上)及び 10%以上の増加していることについて証明(公共職業安定所長の確認等)される等一定の場合に該当するときには、増加人数 1 人あたり 40 万円を税額控除できる制度です。但し、当期の法人税額の 10%を限度とする(中小企業者等については、20%を限度)。

改正により対象事業所の範囲が全事業所から地域雇用開発促進法の同意雇用開発促進地域の事業所(平成 28 年 4 月 1 日現在では、28 都道府県 102 地域で東京地区内は対象外)に限定されています。

適用要件: 以下の①~⑤の全てを満たす必要があります。

① 前期及び当期に事業主都合による離職者がいない

② 基準雇用者数(当期末の雇用者数 - 前期末の雇用者数) \geq 5人(中小企業者等は2人)

③ 基準雇用者割合(基準雇用者数 \div 前期末の雇用者数) \geq 10%

④ 給与等支給額 \geq 比較給与等支給額

* 給与等支給額とは、雇用者に対し支給した損金の額に算入される給与等の支給額

* 比較給与等支給額とは、前期の給与等支給額 + (前期の給与等支給額 X 基準雇用者割合 X 30%)

⑤ 一定の雇用保険法によるところの適用事業会社

(2) 雇用促進税制の拡充

地域再生法の改正を前提に雇用者の数が増加した場合の税額控除制度(雇用促進税制)について見直しがありました。

(イ) 青色申告法人で地域再生法の改正法の施行日から平成30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年以内の日を含む事業年度において、その地方拠点強化実施計画に従って移転又は新增設をした特定施設である事務所における増加雇用者数(法人全体の増加雇用者数を上限とする)に次の区分に応じた金額を乗じた金額を税額控除とすることができます。

適用区分	税額控除額	摘要
① 現行の適用要件を満たす場合 一人あたり 50 万円	50 万円 X 特定施設である事務所における増加雇用者数	注 1: ①に該当する場合には、現行の雇用促進税制の適用の基礎となる増加雇用者数から、この措置の適用となる増加雇用者数を控除します。
② 現行の適用要件のうち雇用者増加割合が 10%以上であることと要件以外の要件を満たす場合 一人あたり 20 万円	20 万円 X 特定施設である事務所における増加雇用者数	注 2: 増加雇用者数は法人全体の増加雇用者数が上限。 注 3: 税額控除の控除限度額有り(下記ハ参照)

(ロ) 青色申告法人で地域再生法の改正法の施行日から平成30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(その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に限る)について承認を受けたものが、その承認日から2年以内の日を含む事業年度(対象年度)において上記(イ)の適用を受ける場合には、対象年度のうちその適用を受ける事業年度以後の各事業年度(その特定施設である事務所における雇用者数又は法人全体の雇用者数が減少した事業年度以後の事業年度を除く)において、

対象年度のうち当該事業年度以前の各事業年度のその特定施設である事務所における増加雇用者数に 30 万円を乗じた金額を税額控除とすることができます。

注: 上記(ロ)の措置は、事業主都合による離職者がある場合及び風俗営業等を行なっている場合には、適用しない。

適用区分	税額控除額	摘要
地方拠点強化実施計画(その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に限る)について承認を受け、又、上記(イ)の特例適用を受ける場合	上記(イ)の特例適用に加え一人あたり 30 万円 30 万円 X 特定施設である事務所における増加雇用者数	注 1: その特定施設である事務所における雇用者数又は法人全体の雇用者数が減少した事業年度以後の事業年度を除く 注 2: 事業主都合による離職者がある場合及び風俗営業等を行なっている場合には、適用しない 注 3: 税額控除の控除限度額有り(下記ハ参照)

(ハ) 税額控除の控除限度額

この(イ)と(ハ)による税額控除の控除限度額は以下ようになります。

当期法人税額の 30% - (現行の雇用促進税制による税額控除額 + 地方拠点建物等を取得した場合の税額控除額) = 税額控除の控除限度額

雇用者の数が増加した場合の税額控除制度(雇用促進税制)のうち地方活力向上地域特定業務施設整備計画に係る措置について、雇用者給与等支給額が増加した場合の税額控除制度(給与等支給拡大促進税制(所得拡大促進税制))と重複適用が可能となります。但し、所得拡大促進税制の適用の基礎となる雇用者給与等支給増加額から、増加雇用者に対する給与等支給額として一定の方法により計算した金額を控除する。

平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用予定

(三) 給与等支給拡大促進税制(所得拡大促進税制)

青色申告法人が、平成 25 年 4 月 1 日から平成 30 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、その法人の雇用者給与等支給増加額(雇用者給与等支給額から基準雇用者給与等支給額を控除した金額)の基準雇用者給与等支給額に対する 2%(適用される年度により 2%、3%、又は 5%)以上であり、かつ、他の 2 要件を満たす場合には、その雇用者給与等支給増加額の 10%の税額控除(但し、大法人は法人

税額の 10%(中小法人等は 20%)が控除限度)ができることになっています。

平成 26 年度及び平成 27 年度の税制改正により、企業にとって使いやすいものにするため、計画的、段階的に賃上げをしていく企業を支援する仕組みに改め、従業員構成の多様性に対応するため要件を緩和されました。

適用期間	平成 25 年 4 月 1 日~平成 30 年 3 月 31 日の間に開始する各事業年度
適用要件	<p>次の 3 要件を全て満たす場合:</p> <p>(1) 当期の雇用者給与等支給増加額 (雇用者給与等支給額 - 基準雇用者給与等支給額) ÷ 基準雇用者給与等支給額 \geq 2%(下記のように適用年度により 2%、3%又は 5%に変動)</p> <p>① 平成 27 年 4 月 1 日前に開始する適用年度: 2%以上</p> <p>② 平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月末までに開始する適用年度: 3%以上</p> <p>③ 平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月末までに開始する適用年度: 3%以上(中小企業者等)又は 5%(大企業)</p> <p>④ 平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月末までに開始する適用年度: 5%以上</p> <p>(2) 当期の雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額</p> <p>(3) 当期の継続雇用者平均給与等支給額 > 前期の継続雇用者平均給与等支給額</p>
国内雇用者の範囲	国内雇用者とは、役員、役員の特権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)
継続雇用者の範囲	<p>継続雇用者とは、適用年度およびその前年度の両方において給与等の支給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ませんが、「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。</p> <p>具体的には、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(なお、適用年度に当該継続雇用制度の対象者になった場合には、制度前の支給額部分は両年度で一般被保険者に該当することからその部分は除かれませんが、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。</p> <p>従いまして、第 1 に、雇用保険法における一般被保険者に該当する者</p>

	<p>に対して支給したものに限られますので、</p> <p>(イ) 正社員、及び</p> <p>(ロ) パート・アルバイトのうち週所定労働時間が 20 時間以上で一般被保険者になっている者</p> <p>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)。</p>
給与等の範囲	<p>給料、賃金、賞与等で貸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。</p>
雇用者給与等支給額	<p>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、その貸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。</p>
基準雇用者給与等支給額・基準年度	<p>平成 25 年 4 月 1 日以後の開始事業年度のうち、最も古い事業年度の前年度が基準事業年度となり、その基準年度における損金算入される国内雇用者に対する給与等の支給額。</p> <p>従いまして、基準事業年度の例示として、事業年度末が 3 月末の場合には、基準事業年度は平成 25 年 3 月 31 日終了事業年度となり、9 月末の場合には、平成 25 年 9 月 30 日終了事業年度、2 月末の場合には、平成 26 年 2 月 28 日終了事業年度となります(つまり、3 月末事業年度以外の場合には、平成 25 年 4 月 1 日を含む事業年度ということ)。</p>
雇用者給与等支給増加額	<p>雇用者給与等支給額 - 基準雇用者給与等支給額 = 雇用者給与等支給増加額</p>
比較雇用者給与等支給額	<p>適用前年度(前期)の損金算入される国内雇用者に対する給与等支給額</p>
継続雇用者平均給与等支給額	<p>当期の適用年度における損金算入される国内の継続雇用者に対する給与等支給額 ÷ 適用年度における給与等月別継続雇用対象者の人数の</p>

	<p>述べ人数・合計数) = 継続雇用者平均給与等支給額</p> <p>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。</p>
継続雇用者比較平均給与等支給額	<p>(前期の適用前年度における損金算入される国内の継続雇用者に対する給与等支給額) ÷ 適用年度における給与等月別継続雇用対象者の人数の述べ人数・合計数) = 継続雇用者比較平均給与等支給額</p>
税額控除額・限度額	<p>当期の雇用者給与等支給増加額 X 10% = 税額控除額</p> <p>税額控除限度額 = 当期法人税額 X 10%又は 20%以内</p> <p>(但し、控除限度額は、大会社等については当期法人税額の 10%、中小企業者等については当期法人税額の 20%)</p>
適用の経過措置	<p>改正は、平成 26 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度から適用ですが、一定の要件を満たした場合(適用前の平成 25 年度で改正前の旧要件を満たしていないが、改正後の新要件を満たしている場合)には、平成 26 年 4 月 1 日を含む事業年度で上乘せ(平成 25 年度における雇用者給与等支給増加額の 10%と平成 26 年での 10%相当額の合計額を控除)できます。</p> <p>控除上限額は、特例事業年度(適用年度)の法人税額に次の控除上限割合を乗じた金額となります。</p> <p>10%(中小企業者等は 20%) X (平成 25 年事業年度の月数 + 平成 26 年特例事業年度の月数) ÷ 特例事業年度の月数 = 控除上限割合(小数点以下 2 位未満の切捨て)</p>
中小企業者等	<p>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。</p> <p>中小企業者とは、次に掲げる法人をいいます。</p> <p>① 資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人</p> <p>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。</p> <p>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</p>

	1,000人以下の法人
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 役員の子族（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
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)
新設法人の場合 (基準年度の無い事業年度)	3つの適用要件が以下のように異なりまので、国内雇用者に対する雇用者給与等支給額があれば、必ず適用要件を全て満たすこととなります。 (1) 当期の雇用者給与等支給増加額（雇用者給与等支給額 - 基準雇用者給与等支給額）÷ 基準雇用者給与等支給額 ≥ 2%(適用年度により2%、3%又は5%に変動)に関して 雇用者給与等支給額 X 30% ≥ 雇用者給与等支給額 X 1.4% (70% X 2%、3%、又は5%) (2) 当期の雇用者給与等支給額 ≥ 前期の雇用者給与等支給額に関して 雇用者給与等支給額 ≥ 0 (3) 当期の継続雇用者平均給与等支給額 > 前期の継続雇用者平均給与等支給額に関して 1/1 > 0/1 平成25年4月1日以後に設立された法人の場合には、通常の基準年度がありませんが、設立事業年度において雇用者に給与等を支給している場合には、その設立事業年度における雇用者平均給与等支給額の70%相当額が基準雇用者給与等支給額として必ず本制度を適用することができます。
継続雇用者給与等支給額がゼロの場合の平均給与等支給額の計算	① 当期の平均給与等支給額の計算 分子の額(継続雇用者給与等支給額): 1円とする 分母の数(継続雇用者給与等支給額に係る給与等支給数): 1とする ② 前期の平均給与等支給額の計算 分母の数(継続雇用者給与等支給額に係る給与等支給数): 1とする 継続雇用者給与等支給額がゼロの場合であっても、平均給与等支給額の要件は必ず満たされることになる。

平成 26 年度税制改正で適用の 3 要件は緩和されましたが、更に平成 27 年度改正では雇用者給与等支給増加割合の要件(要件 1)が、平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月末までに開始する適用年度において法人の区分ごとに見直しがあります。

	改正前	改正後
要件 1	<p>雇用者給与等支給増加額 \geq 基準雇用者給与等支給額 \times 2%(下記のように年度により 3%又は 5%に緩和)</p> <p>(1) 平成 27 年 4 月 1 日前に開始する適用年度: 2%以上</p> <p>(2) 平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月末までに開始する適用年度: 3%以上</p> <p>(3) 平成 28 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月末までに開始する適用年度: 5%以上</p>	<p>雇用者給与等支給増加額 \geq 基準雇用者給与等支給額 \times 2%(下記のように年度により 3%又は 5%に緩和)</p> <p>(1) 平成 27 年 4 月 1 日前に開始する適用年度: 2%以上</p> <p>(2) 平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月末までに開始する適用年度: 3%以上</p> <p>(3) 平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月末までに開始する適用年度:</p> <p>① 中小企業者等: 3%以上</p> <p>② ①以外の法人: 4%以上</p> <p>(4) 平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月末までに開始する適用年度: 5%以上</p>
要件 2	同右	雇用者給与等支給額 \geq 比較雇用者給与等支給額
要件 3	同右	<p>平均給与等支給額 $>$ 比較平均給与等支給額</p> <p>対象給与額: 継続雇用者への給与額(適用年度及びその前年度の両方で支給を受けた国内雇用者への給与等、つまり退職者や親入社員等を除いた継続雇用者への給与等)</p>
適用時期	同右	平成 25 年 4 月 1 日~平成 30 年 3 月 31 日の間に開始する各事業年度
経過措置	同右	一定の要件を満たした場合(適用前の平成 24 年度で改正前の旧要件を満たしていないが、改正後の新要件を満たしている場合) には、平成 25 年 4 月 1 日以

		降を開始した事業年度で上乗せ(平成24年度における雇用者給与等支給増加額の10%と平成25年での10%相当額の合計額を控除)できます。
--	--	---

雇用者給与等支給増加割合の要件の開始事業年度別推移:

		平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度
改正前		2%	3%	5%	5%
改正後	中小企業者等	2%	3%	3%	5%
	大法人	2%	3%	4%	5%

(四) その他

税額控除と特別償却の選択適用ができるものもいくつかあります。それらには、既に特別償却で説明した生産性向上設備投資促進税制等があります。

地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の創設

青色申告法人が、改正地域再生法の施行日（平成28年4月1日）から平成32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30%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（30%） 事業税 + (住民税+法人税) (10%) (20%)	実質的な企業負担分 (約40%)

税	税額控除額	控除税額の上限
法人事業税 (注1)	寄附額の10%	法人事業税額の20%

法人住民税 (注1)	開始事業年度	道府県民税 法人税割額	市町村民税 法人税割額	道府県民税法人税割額 の20%
	平成29年3月 31日までに開始	寄附額の 5%	寄附額の 15%	
	平成29年4月 1日以後に開始	寄附額の 2.9%	寄附額の 17.1%	市町村民税法人税割額 の20%
法人税	① 寄附額の20% - 法人住民税からの控除税額 ② 寄附額の10% ③ 上記①と②のいずれか少ない金額			法人税額の5%

注1：2以上の自治体に事業所等がある法人における控除税額の按分基準

法人事業税は、課税標準額を基準として按分する。

法人住民税は、従業員数を基準として按分する。

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)な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いません。

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様になります。

各要件	完全支配関係(100%)の場合の組織再編成(2 要件)	支配関係(50%超)の場合の組織再編成(4 要件)	共同事業を営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、特定適格組織再編成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、特定適格組織再編成等を行なった法人が、その特定適格組織再編成等の日以前に行なわれた他の特定適格組織再編成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となります。

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となります。

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の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となります。

(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金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○印を付けることとなります。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
グループ間の受贈益	全額益金不算入	全額益金算入
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。

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の 80%相当額ですが、下記のように段階的に 50%へ控除限度額が減少となります。

改正前		改正後	
事業年度開始日	控除限度割合	事業年度開始日	控除限度割合
平成 27 年 4 月～ 平成 29 年 3 月	65%	平成 27 年 4 月～ 平成 28 年 3 月	65%
		平成 28 年 4 月～ 平成 29 年 3 月	60%
平成 29 年 4 月～	50%	平成 29 年 4 月～ 平成 30 年 3 月	55%
		平成 30 年 4 月～	50%

(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。

(ニ) 会社更正等による債務免除等があった場合の青色欠損金の損金算入制度

中小法人以外の法人の青色欠損金の控除限度額が欠損金控除前の所得金額の 80%に制限されたが、債務免除益以外の所得がある場合に、青色欠損金等の控除後に期限切れ欠損金を損金算入できる制度に、この 80%制限が及ばないケースがありました。

そこで、中小法人以外の法人で平成 25 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用として、民事再生等(評価損益が計上された場合以外の場合)、解散(債務超過が見込まれる場合)の事実により債務免除等があった場合に、青色欠損金等の控除前の所得金額が債務免除益相当額を超える場合における損金算入額は、青色欠損金等の控除後の所得金額からその超える部分の金額の 20%相当額を減額した金額を限度することになっていますが、この青色欠損金の損金算入制度は現行通りとなります。

(ホ) 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 9 年となっています(繰越控除期間と更正の期間制限は平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度の欠損金額から適用となり、更正の請求期間は平成 23 年 12 月 2 日以後の法定申告期限からの適用)が、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。

平成 30 年 4 月 1 日以後に開始事業年度から生ずる欠損金額に係る繰越期間等は以下のようになります。

項目	現行	改正
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
欠損金額の更正の期間制限	9 年	10 年
欠損金額の更正の請求期間	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、平成 30 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。

$$\text{還付所得事業年度法人税額} \times (\text{欠損事業年度の欠損金額} \div \text{還付所得事業年度の所得金額}) = \text{還付請求金額}$$

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	9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 現業務の結了・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 清算結了の登記(株主総会の承認後 2 週間以内) → 税務官庁への清算結了届の提出

(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結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となります。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となります。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となります。

(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となります。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。
- 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7年(平成20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9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の、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り)

(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、自己株式を 20 株を 1 株 10 万円で取得した場合)	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
発行法人に所有株式を譲渡した法人(通常の課)	Dr 現金預金 200 売却損 200	Dr 現金預金 200 売却損 100

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)	Cr 有価証券 300 受取配当金 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
<ul style="list-style-type: none"> ● 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 	<ul style="list-style-type: none"> ● 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

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	<p>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。</p> <p>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担者売買有価証券</p> <p>② 取得日に短期売買目的で取得したものととして、「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</p> <p>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</p>	<p>時価評価金額(時価法)</p> <p>評価損益は洗替処理とする。</p>
(2) 満期保有目的等有価証券	<p>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)</p> <p>② 企業支配株式(株式等保有割合が20%以上の有価証券)</p>	<p>期末帳簿価額(原価法)</p> <p>満期保有目的有価証券(債権)は、償却原価法</p>
(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する必要があります。

(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となります。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点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ことになっています。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、(イ)特別清算開始の命令があったことなどの形式的な要件、(ロ)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(ロ)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

外貨建取引の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	決算日レート	発生日又は決算日レート
：長期	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	決算日レート	決算日レート
売買目的外・償還有価証券	決算日レート	発生日又は決算日レート
その他	発生日レート	発生日レート
子会社株式等	発生日レート	発生日レート
外貨預金：短期	決算日レート	発生日又は決算日レート
：長期	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)によることとなります。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と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られる場合には、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ないものとして、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 ・ 範囲	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 ④ 協同組合等 ⑤ 人格のない社団等	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) ② 資本若しくは出資を有しない法人で従業員数が常時 1,000 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%~)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	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

<p>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)</p>	<p>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</p> <p>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) 試験研究費の総額に 12%を乗じた金額を法人税額から控除(法人税額の 30%以内)</p> <p>④ エネルギー環境負担設備等を取得した場合の法人税額の特別控除(30%特別償却との選択可) 取得価額の 7%を法人税額から控除(法人税額の 20%以内で限度超過額は 1 年間繰越可)</p> <p>⑤ 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)。</p> <p>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。</p>
--	---

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ことになっています(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。このよう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
新規設立	一般社団法人 一般財団法人	①内閣総理大臣(2 以上の都道府県に事務所を設置、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)	公益社団法人 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
<ul style="list-style-type: none"> * 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。 	<ul style="list-style-type: none"> * 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	23.4% (所得金額年 800 万円までは 15%): カッコ内の税率は、平成 29 年 3 月 31 日開始事業年度に適用。 なお、公益社団法人・公益財団法人に対する利子等に係る源泉所得税は非課税	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 以外の法人	非課税	課税	19% (所得金額年 800 万円までは 15%): 利子等に係る源泉所得税は非課税	無し
	非営利型法人	普通法人として全てに課税			
参考: 学校法人、社会福祉法人、更生保護法人		非課税	課税	19% (所得金額年 800 万円までは 15%): 利子等に係る源泉所得税は非課税	次のいずれか多い金額: ① 所得金額の 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%

			利子等に係る源泉所得税は非課税	
参考：認定・仮認定 NPO 法人	非課税	課税	23.4% (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	23.4% (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きます。

注 3: 34 事業の収益事業とは、

公益法人等での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

- (イ) 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))

(n) 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%

(n) 所得基準額

(支出寄附金総額 + 別表四仮計) X 6.25%

(i) (i + n) 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

(n) 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、その区分変更に関連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されています。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	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>財源は、事業収入、助成金、寄附金、会費等です。</p> <p>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)。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>
認定 NPO 法人	<p>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。</p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>

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えます)。

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 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 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

(イ) 所得控除: (認定 NPO 法人への寄付金の額(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、認定 NPO 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。

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%

(ハ) (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になりません。

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人と同等の取引記録、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となりますので、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%

ニ (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)

ニ 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%以上、及び従業員の場合には15%以上が必要と考えます。

● 民間企業等へのベンチャー投資促進のための税制(新事業開拓事業者投資準備金制度の創設)(平成26年4月1日以後に終了する事業年度から適用)

産業競争力強化法で、同法の施行日(平成26年1月20日)から平成29年3月末までの間に認定を受けた投資事業有限責任組合に係る契約を締結している法人に対して、経営支援するベンチャー・ファンドを認定する仕組みを設け、税制でもその損失リスクに備えるための措置が講じられました。

各事業年度末の投資帳簿価額の80%以下の金額を新事業開拓事業者投資準備金としての積立金額は、損金算入できる。この準備金は、翌期には全額取崩し益金算入する必要があります。

● 経営改革を促進するための税制(特定事業再編促進税制の創設)(平成26年4月1日以後

に終了する事業年度から適用)

産業競争力強化法で、同業者間の事業統合を含めた収益力の飛躍的な向上を目指す事業再編を認定する仕組みを設け、税制でも事業再編をする企業のリスク負担に備えるための措置を講ずる。具体的には、同法の施行日(平成26年1月20日)から平成29年3月末までの間に認定を受けた法人が積立期間内に、特定事業再編に係る特定会社の特定株式等を取得する場合において、特定事業再編投資損失準備金(特定株式等の取得価額の70%を限度)を積立てた時には、その積立金額は損金算入。準備金は積立期間終了後、5年間で均等額を取崩し益金算入する。

適用法人	産業競争力強化法の施行日(平成26年1月20日)から平成29年3月末までの間に認定を受けた青色申告法人
適用要件	以下の①と②の要件を満たすこと ①積立期間内に、特定事業再編に係る特定会社の特定株式等を取得 ②特定株式等を取得した事業年度の終了日まで保有 積立金:「同計画認定日以後10年内」又は「特定会社が3期連続営業利益達成年」のどちらか早い期間
損金算入額	特定事業再編投資損失準備金の積立額
積立限度額	特定株式等の取得価額の70%を限度
積立後の処理	積立期間終了翌年度から5年間で均等額を取崩し益金算入
適用時期	平成26年4月1日以後終了する事業年度から適用。なお、一定の条件を満たす場合には、平成26年4月1日を含む事業年度から適用可となります。

● 平成28年度法人税改正

1. 法人税の税率(現行:23.9%)から、段階的引下げ

現行	平成28年4月1日以後に開始する事業年度から	平成30年4月1日以後に開始する事業年度から
23.9%	23.4%	23.2%

区分	現行	改正後	
		28年度～	30年度～
普通法人(中小法人を除く)	23.9%	23.4%	23.2%

① 中小法人	年 800 万円以下	15%	15%	15%
② 一般社団法人等	年 800 万円超	23.9%	23.4%	23.2%
③ 人格のない社団等				

2. 生産性向上設備投資促進制度の廃止

制度は、平成29年3月31日の適用期限をもって廃止されるほか、平成28年3月31日までに取得等をして事業用に供した場合に認められている即時償却及び税額控除との選択適用措置（上乗せ措置）は、適用期限を延長しない。

3. 減価償却制度の見直し

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。

資産の区分	償却方法	
	現行	改正
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、取替法等は存置する。

4. 欠損金の繰越控除制度等の見直し

（1）平成27年度税制改正から事業年度の欠損金の繰越控除制度における控除限度額の段階的に引下げ

資本金1億円等の大企業においては、繰越控除限度額は次の様に引き下げられます。

平成27年度税制改正後		改正	
事業年度開始日	控除限度割合	事業年度開始日	控除限度割合
平成27年4月～ 平成29年3月	65%	平成27年4月～ 平成28年3月	65%
		平成28年4月～ 平成29年3月	60%
平成29年4月～	50%	平成29年4月～ 平成30年3月	55%
		平成30年4月～	50%

なお、中小企業においては、従来と同様に控除割合は100%のままです。

（2）繰越欠損金の繰越期間の延長

平成30年4月1日以後に開始事業年度から生ずる欠損金額に係る繰越期間等は以下のようになります。

項目	現行	改正
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。

5. 資本金1億円超の普通法人に対する法人事業税の税率引下げと外形標準課税の拡大(地方税)

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。

(1) 法人事業税の税率改正

今回の改正で資本金の1億円超の普通法人の法人事業税の標準税率の改定が以下のように行なわれます。平成28年4月1日以後に開始する事業年度(平成28年度以後)から適用となります。

課税項目区分		平成26年度以前	平成27年度	改正 平成28年度以後
外形標準課税	付加価値割	0.48%	0.72%	1.2%
	資本割	0.2%	0.3%	0.5%
所得割	年400万円以下の所得	3.8% (2.2%)	3.1% (1.6%)	1.9% (0.3%)
	年400万円超800万円以下の所得	5.5% (3.2%)	4.6% (2.3%)	2.7% (0.5%)
	年800万円超の所得	7.2% (4.3%)	6.0% (3.1%)	3.6% (0.7%)

注1: 所得割の税率のカッコ内の率は、地方法人特別税率を含んでいない税率(標準税率)であり、制限税率を標準税率の2倍(現行: 1.2倍)に引き上げる。数値は、軽減税率不適用法人のケースを示しています。

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。

(2) 地方法人特別税の税率改正

今回の改正で資本金等の 1 億円超の普通法人の地方法人特別税の税率の改定が以下のように行なわれます。平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度(平成 28 年度以後)から適用となります。

課税項目区分	平成 26 年度 以前	平成 27 年度 以後	改正	
			平成 28 年度 以後	平成 29 年度 以後
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)	67.4%	93.5%	414.2%	廃止
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%			廃止
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%			

なお、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から地方法人特別税は廃止され、法人事業税を復元となります。

(3) 法人事業税の税率改正に伴う負担変動の軽減措置（資本金 1 億円超の普通法人）

資本金 1 億円超の普通法人のうち、平成 27 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日の間に開始する事業年度に係る付加価値額が、40 億円未満の法人について下記の事業税額の軽減措

置があります。

開始する事業年度と 適用条件	付加価値額	軽減額 (百円未満の切上げ)
平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日の間の事業年 度に係る事業税額が、平成 27 年 3 月 31 日現在の付加価 値割、資本割及び所得割の 税率に基づいて計算された 事業税額を超える場合	30 億円以下の法人	その超える額に 2 分に 1 を乗じた金 額を当該事業年度の事業税額から 控除する
	30 億円超 40 億円未満 の法人	その超える額に付加価値額に応じ て 2 分に 1 から 0 の割合を乗じた 金額を当該事業年度の事業税額か ら控除する。 2 分に 1 から 0 の割合とは、 「 $1/2 \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div$ 10 億円」 の算定式となります。

改正により資本金 1 億円超の普通法人のうち、平成 28 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日の間に開始する事業年度に係る付加価値額が、40 億円未満の法人について下記の事業税額の軽減措置があります。

開始する事業年度と 適用条件	付加価値額	軽減額
平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日の間の事業年 度に係る事業税額が、平成 28 年 3 月 31 日現在の付加価 値割、資本割及び所得割の 税率に基づいて計算された 事業税額を超える場合	30 億円以下の法人	その超える額に 4 分に 3 を乗じた 金額を当該事業年度の事業税額か ら控除する
	30 億円超 40 億円未満 の法人	その超える額に付加価値額に応じ て 4 分に 3 から 0 の割合を乗じた 金額を当該事業年度の事業税額か ら控除する。 4 分に 3 から 0 の割合とは、 「 $3/4 \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div$ 10 億円」 の算定式となります。
平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日の間の事業年 度に係る事業税額が、平成	30 億円以下の法人	その超える額に 2 分に 1 を乗じた 金額を当該事業年度の事業税額か ら控除する

28年3月31日現在の付加価値割、資本割及び所得割の税率に基づいて計算された事業税額を超える場合	30億円超 40億円未満の法人	その超える額に付加価値額に応じて2分に1から0の割合を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する。 2分に1から0の割合とは、 「 $1/2 \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div 10 \text{ 億円}$ 」 の算定式となります。
平成30年4月1日から平成31年3月31日の間の事業年度に係る事業税額が、平成28年3月31日現在の付加価値割、資本割及び所得割の税率に基づいて計算された事業税額を超える場合	30億円以下の法人	その超える額に4分に1を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する
	30億円超 40億円未満の法人	その超える額に付加価値額に応じて4分に1から0の割合を乗じた金額を当該事業年度の事業税額から控除する。 4分に1から0の割合とは、 「 $1/4 \times (40 \text{ 億円} - \text{付加価値額}) \div 10 \text{ 億円}$ 」 の算定式となります。

区分		事業税額の控除割合		
		28.4.1以降	29.4.1以降	30.4.1以降
付加価値額	30億円以下	超過額の75%	超過額の50%	超過額の25%
	30億円超 40億円未満	超過額の 0%~75%	超過額の 0%~50%	超過額の 0%~25%

6. 地方法人課税の偏在是正(平成29年4月1日以後に開始する事業年度から適用)

(1) 法人住民税法人税割の税率の改正

平成29年4月1日以後に開始する事業年度から法人住民税法人税割の税率は以下のように引下げられます。

項目	現行		改正	
	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%	12.1%	6.0%	8.4%

(2) 地方法人税(国税)の税率の改正(平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用)

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	現行	改正
	4.4%	10.3%

(3) 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の廃止

- ① 平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から地方法人特別税は廃止し、法人事業税を復元する。
- ② 地方法人特別譲与税は、平成 30 年 8 月譲与分をもって廃止する。

7. 地方拠点強化税制の拡充

雇用者の数が増加した場合の税額控除制度（雇用促進税制）のうち地方活力向上地域特定業務施設整備計画に係る措置について、雇用者給与等支給額が増加した場合の税額控除制度（給与等支給拡大促進税制（所得拡大促進税制））と重複適用が可能となります。但し、所得拡大促進税制の適用の基礎となる雇用者給与等支給増加額から、増加雇用者に対する給与等支給額として一定の方法により計算した金額を控除する。

平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用予定。

8. 地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の創設

青色申告法人が、改正地域再生法の施行日（平成 28 年 4 月 1 日）から平成 32 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 30%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（30%） 事業税 + （住民税 + 法人税）	実質的な企業負担分 （約 40%）

	(10%)	(20%)	
--	-------	-------	--

税	税額控除額			控除税額の上限
法人事業税 (注1)	寄附額の10%			法人事業税額の20%
法人住民税 (注1)	開始事業年度	道府県民税 法人税割額	市町村民税 法人税割額	道府県民税法人税割額 の20%
	平成29年3月 31日までに開始	寄附額の 5%	寄附額の 15%	
	平成29年4月 1日以後に開始	寄附額の 2.9%	寄附額の 17.1%	市町村民税法人税割額 の20%
法人税	① 寄附額の20% - 法人住民税からの控除税額 ② 寄附額の10% ③ 上記①と②のいずれか少ない金額			法人税額の5%

注1：2以上の自治体に事業所等がある法人における控除税額の按分基準

法人事業税は、課税標準額を基準として按分する。

法人住民税は、従業員数を基準として按分する。

9. 倉庫用建物等の割増償却制度の見直し

一定の認定を受けた事業者が取得等を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対象外とし、適用期限を平成30年3月31日とする。

10. 交際費等の損金不算入制度の延長

適用期限を平成30年3月31日まで2年延長し、接待飲食費の50%損金算入の特例と中小法人の800万円の定額損金算入の特例も2年延長とする。

11. 中小企業者等以外の大法人に対する欠損金の繰戻還付制度の不適用制度の延長

適用期限を平成30年3月31日まで2年延長する。平成30年3月31日までの間に終了する各事業年度に生じた欠損金が対象となります。

なお、中小企業者は、従前どおり欠損金の繰戻還付制度の適用可能となっています。

12. 環境関連投資促進税制の見直し

(1) エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度の適用期限を平成30年3月31日まで2年延長する。

(2) 風力発電設備の即時償却を廃止する。

(3) 対象資産を、太陽光発電設備を電気事業者による再生可能エネルギー電気の調達に関する特別措置法の認定発電設備以外のものを対象資産（自家消費型設備）に限定する。自家消費型設備の風力発電設備を追加し、エネルギー使用制御設備を除外する、等の見直し。

(4) 税額控除の対象資産から車両運搬具を除外する。

13. 中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入特例の見直し

(1) 中小企業者等において、30万円未満の少額減価償却資産を全額損金算入（即時償却）できる特例を平成30年3月31日まで2年延長する。

(2) 平成28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1,000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るもようです。

14. 雇用促進税制の見直し

適用の基礎となる増加雇用者数の取扱いを見直し、平成30年3月31日まで2年延長する。改正により対象事業所の範囲が全事業所から地域雇用開発促進法の同意雇用開発促進地域の事業所（平成28年4月1日現在では、28都道府県102地域で東京地区内は対象外）に限定されています。

15. 中小企業者の事業再生の見直し

中小企業者の事業再生に伴い特定の組合財産に係る債務免除等がある場合の評価損益等の特例について見直し、平成31年3月31日まで3年延長する。

16. 役員給与の見直し

(1) 事前確定届出給与

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る。

(2) 利益連動給与

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る。

以上。