

# 法 人 稅 法

(基 础 編)

令和 2 年度版

稅務大学校



## 学習上の留意事項

法人税法は、複雑で広範な企業活動の結果である企業利益に対して、法人税を的確に課税するため幅広くかつ緻密に規定されており、また、昨今の急速なグローバル化など、常に変化する経済取引等に即応するため、隨時整備・改廃が行われている。

このような法人税法の全てを一朝一夕に理解することは困難であるが、まずは、税務職員として、その基本的な仕組みを理解するため、法文の構成にこだわることなく、図表と設例を多く盛り込んだこの講本を十分に活用する。

なお、この講本は、原則、株式会社など国内の普通法人の例で記載している。

### 〔講本の構成〕

この講本は、原則、各節ごとに次のとおり構成されている。

#### ① 学習のポイント

その章又は節で学習すべきポイントを記載

#### ② 本文

記述の中で特に重要な事項を大きな文字（ポイント）で記述するとともに、重要な語句や専門用語をゴシック体で表記

#### ③ 注書

本文を理解するために必要な事項等を記述

#### ④ 参考

本文を理解するために参考となる事項等を記述

#### ⑤ 設例

具体的な事例に則した理解を促すため、設例とその解答を掲載

#### （参考）

巻末に重要な語句や専門用語についての「索引」を設けているので、理解度のチェックの際などに活用する。

（注） 平成31年5月以降の元号の表示については、法律上の文言にかかわらず、「令和」で記述している。

## 凡　　例

1 この講本は、令和2年1月1日現在の法令及び通達に基づき作成している。

2 法令及び通達の略語は、次による。

法法 = 法人税法（昭和40年3月31日法律第34号）

法令 = 法人税法施行令（昭和40年3月31日政令第97号）

法規 = 法人税法施行規則（昭和40年3月31日大蔵省令第12号）

法基通 = 法人税基本通達（昭和44年5月1日直審（法）25号（例規））

連基通 = 連結納税基本通達（平成15年2月28日課法2-3ほか）

耐令 = 減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年3月31日大蔵省令第15号）

耐通 = 耐用年数の適用等に関する取扱通達（昭和45年5月25日直法425（例規））

通則法 = 国税通則法（昭和37年4月2日法律第66号）

通則令 = 国税通則法施行令（昭和37年4月2日政令第135号）

措法 = 租税特別措置法（昭和32年3月31日法律第26号）

措令 = 租税特別措置法施行令（昭和32年3月31日政令第43号）

措規 = 租税特別措置法施行規則（昭和32年3月31日大蔵省令第15号）

措通 = 租税特別措置法関係通達（昭和50年2月14日直法2-2（例規））

所法 = 所得税法（昭和40年3月31日法律第33号）

民法 = 民法（明治29年4月27日法律第87号）

会社法 = 会社法（平成17年7月26日法律第86号）

会規 = 会社計算規則（平成18年2月7日法務省令第13号）

平〇改正法（令）附則 = 平成〇年法人税法（施行令）等の一部を改正する法律（政令）

附則

3 条文の符号

1、2 = 条を示す。

①、② = 項を示す。

一、二 = 号を示す。

〈引用例〉

法法13②一 = 法人税法第13条第2項第1号

## 目 次

はじめに	1
<b>第1章 総則と申告に関する規定</b>	4
<b>第1節 納税義務者</b>	4
<b>第2節 課税所得の範囲</b>	6
1 法人税の対象となる所得にはどのようなものがあるのか	6
2 法人の種類によって課税所得の範囲には差異があるのか	6
<b>第3節 事業年度</b>	7
1 事業年度とは何か	7
2 事業年度の中途で解散した場合の事業年度はどのようになるのか	8
<b>第4節 納 稅 地</b>	9
1 法人の納税地とは何か	9
2 納税地の指定はどのような場合に行われるのか	9
<b>第5節 確 定 申 告</b>	10
1 確定申告とは何か	10
2 確定申告書はいつまでに提出すればよいのか	10
3 確定申告書に記載すべき事項にはどのようなものがあるのか	12
4 確定申告書にはどのような書類を添付しなければならないのか	12
<b>第6節 中 間 申 告</b>	13
<b>第7節 青 色 申 告</b>	15
1 青色申告制度が設けられた理由は何か	15
2 青色申告書を提出するための要件は何か	15
3 青色申告のみなし承認とはどのようなことか	17
4 青色申告の承認申請の却下と取消しはどのような場合に行われるのか	17
5 青色申告の特典にはどのようなものがあるのか	18
<b>第8節 納付・還付</b>	19
1 法人税はいつまでに納付しなければならないか	19
2 法人税等の還付はどのような場合に行われるのか	19
<b>第2章 課税標準の計算のあらまし</b>	22
<b>第1節 各事業年度の所得の金額</b>	22
1 各事業年度の所得の金額はどのように求めるのか	22
2 益金の額に算入すべき金額とは何か	23

3 損金の額に算入すべき金額とは何か·····	23
4 資本等取引とは何か·····	24
5 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは何をいうのか·····	24
第2節 企業会計上の利益と法人税法上の所得·····	25
第3節 税務調整·····	26
1 損金経理とは何か·····	26
2 税務調整事項とは何か·····	27
3 決算調整事項とは何か·····	27
4 申告調整事項とは何か·····	27
 第3章 益金の額の計算（その1）·····	29
第1節 資産の販売等の収益の額·····	29
1 商品や製品等の販売による収益はいつ計上するのか·····	29
2 請負による収益はいつ計上するのか·····	31
3 収益の計上基準について、法人税法上の特例はあるのか·····	31
4 営業外収益はいつ計上するのか·····	33
第2節 資産の無償譲渡による収益の額·····	33
第3節 資産の無償譲受けによる収益の額·····	35
 第4章 益金の額の計算（その2）·····	36
第1節 受取配当等·····	36
1 なぜ受取配当等を益金の額に算入しないのか·····	36
2 益金不算入の対象となる受取配当等にはどのようなものがあるのか·····	37
3 受取配当等の益金不算入額の計算はどのように行うのか·····	38
4 受取配当等の益金不算入制度の適用を受けるためにはどうしたらよいか·····	39
第2節 資産の評価益·····	43
1 資産の評価益は益金の額に算入されるのか·····	43
2 資産の評価益は益金の額に算入される場合があるのか·····	43
第3節 受贈益·····	43
第4節 還付金等·····	44
 第5章 損金の額の計算（その1）·····	45
第1節 棚卸資産の売上原価の計算·····	45
1 売上原価はどのように求めるのか·····	45
2 棚卸資産とはどのようなものか·····	46
3 棚卸資産の取得価額にはどのようなものが含まれるのか·····	47
4 棚卸資産の価額の計算はどのように行うのか·····	47

5 棚卸資産の評価方法にはどのような方法があるのか·····	48
6 評価方法の選定や届出はどうするのか·····	50
第2節 減価償却資産の償却費の計算·····	52
1 減価償却とは何か·····	52
2 減価償却の対象となる資産にはどのようなものがあるのか·····	53
3 取得価額には購入代金の他にどのような費用が含まれるのか·····	53
4 固定資産を修理、改良等するために支出した費用は損金となるのか·····	54
5 取得価額の全額を償却できるのか·····	55
6 使用可能期間（耐用年数）は任意に定めてよいのか·····	56
7 減価償却の方法にはどのようなものがあるのか·····	57
8 傷却費として損金の額に算入する金額は任意でよいのか·····	58
9 傷却方法の選定と届出はどうするのか·····	64
第3節 繰延資産の償却費の計算·····	71
1 繰延資産とは何か、また、その種類はどのようなものがあるのか·····	71
2 傷却費の計算はどのように行うのか·····	72
 第6章 損金の額の計算（その2）·····	73
第1節 役員等の給与·····	73
1 同族会社とはどのような会社をいうのか·····	74
2 役員とはどのような者をいうのか·····	75
3 使用人兼務役員とはどのような者をいうのか·····	76
4 役員の給与はどのように取り扱われるか·····	77
5 使用人の給与はどのように取り扱われるか·····	79
6 経済的利益とは何か·····	80
第2節 交際費等·····	82
1 交際費課税制度が設けられた趣旨は何か·····	82
2 交際費等とされるものはどのようなものか·····	82
3 交際費等に含まれる費用と含まれない費用の例示·····	83
4 交際費等の損金不算入額はどのように計算するのか·····	84
第3節 寄附金·····	87
1 寄附金の損金算入限度額が設けられた趣旨は何か·····	87
2 寄附金とされるものにはどのようなものがあるのか·····	87
3 寄附金の損金算入限度額はどのように計算するのか·····	88
第4節 租税公課等·····	96
1 損金の額に算入されない租税公課はどのようなものがあるか·····	96
2 損金の額に算入されない租税公課はどのように取り扱うのか·····	96
3 納税充当金の繰入額は損金となるのか·····	97

4 不正行為等に係る費用等はどのようなものがあるか	97
第5節 資産の評価損	103
第6節 圧縮記帳	103
1 圧縮記帳制度が設けられた趣旨は何か	103
2 圧縮記帳制度の適用要件は何か	104
3 保険金で取得した代替資産の圧縮限度額はどのように計算するのか	105
第7節 繰越欠損金	106
1 青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越控除の趣旨及び要件は何か	106
2 繰越控除はどのような順序で行うのか	107
 第7章 損金の額の計算（その3）	110
第1節 引当金	110
第2節 貸倒引当金	111
1 貸倒引当金とはどのようなものか	111
2 貸倒引当金を損金算入できる法人はどのようなものか	112
3 貸倒引当金の繰入限度額の計算はどのように行うのか	112
4 貸倒引当金の経理処理はどのように行うのか	115
 第8章 有価証券	119
1 有価証券とはどのようなものか	119
2 有価証券を譲渡したときの取扱いはどうするのか	119
3 有価証券の取得価額等はどのように計算するのか	119
4 有価証券の期末の評価はどのように行うのか	121
 第9章 税額の計算	123
第1節 各事業年度の所得に対する法人税	123
第2節 特定同族会社の特別税率	125
1 特定同族会社の留保金に対しては、特別税率が課されるのか	125
2 特定同族会社	125
第3節 使途秘匿金の支出がある場合の特別税率	127
1 使途秘匿金の特別税率が設けられた趣旨は何か	127
2 使途秘匿金とはどのようなものか	127
3 使途秘匿金に対する特別税率はいくらか	128
第4節 税額控除	128
1 税額控除の対象となるものにはどのようなものがあるか	128
2 控除する所得税額はどのように計算するのか	129
3 控除する所得税額は損金の額に算入されないのか	129

4 税額控除は任意の申告調整事項となるのか	129
第 10 章 税法上の資本の部	130
第 1 節 資本金等の額	130
1 資本金の額とはどのようなものか	130
2 資本金等の額のうち資本金の額以外のものとはどのようなものか	130
第 2 節 利益積立金額	131
1 利益積立金額とはどのようなものか	131
2 利益積立金額の計算はどのように行うのか	131
第 3 節 申告書別表四の機能	132
1 申告書別表四にはどのような機能があるのか	132
2 申告書別表四の作成はどのように行うのか	133
3 留保・社外流出はどのようなものか	133
第 4 節 申告書別表五(一)の機能	135
1 申告書別表五(一)にはどのような機能があるのか	135
2 申告書別表五(一)の作成はどのように行うのか	135
第 11 章 連結納税制度とグループ法人税制	145
第 1 節 連結納税制度	145
1 連結納税制度とはどのような制度か	145
2 連結事業年度及び申告・納税義務はどうなるのか	146
3 連結所得の金額及び連結税額はどのように計算するのか	147
第 2 節 グループ法人税制	151
1 グループ法人税制の概略	151
2 対象となる一定の資産（譲渡損益調整資産）とは何か	152
3 通知義務	152
第 12 章 更正及び決定	153
1 いわゆる粉飾決算に基づく過大な申告の減額更正是行うのか	153
2 青色申告書等に係る所得金額等の更正はどのように行うのか	153
3 推計計算による更正や決定ができる法人とは	154
参 考 「収益認識に関する会計基準」への対応について	155
索 引	177



# はじめに

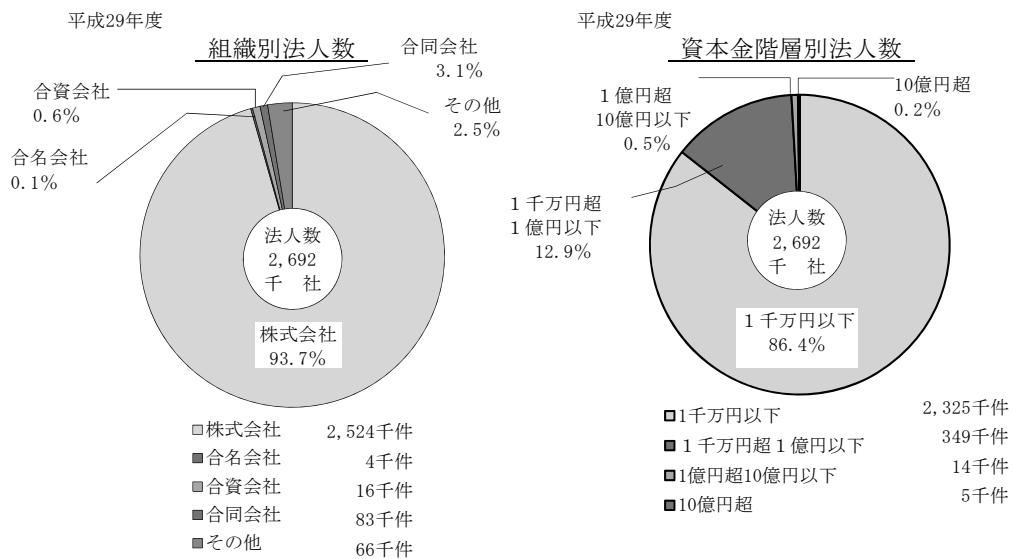
法人税法を学ぶに際し、法人税の国税収入に占める割合、法人税に関する法令、法人税の特色等について学習する。

## 学習のポイント

- 1 法人税とは何か
- 2 法人税の国税収入に占める割合はどのくらいか
- 3 法人税に関する規定はどのようにになっているか
- 4 法人税法はどのように構成されているか
- 5 法人税法はどのような特色を持っているか

## 1 法人税とは何か

法人税は、株式会社、協同組合等の法人の所得を対象として法人に課される税金である。

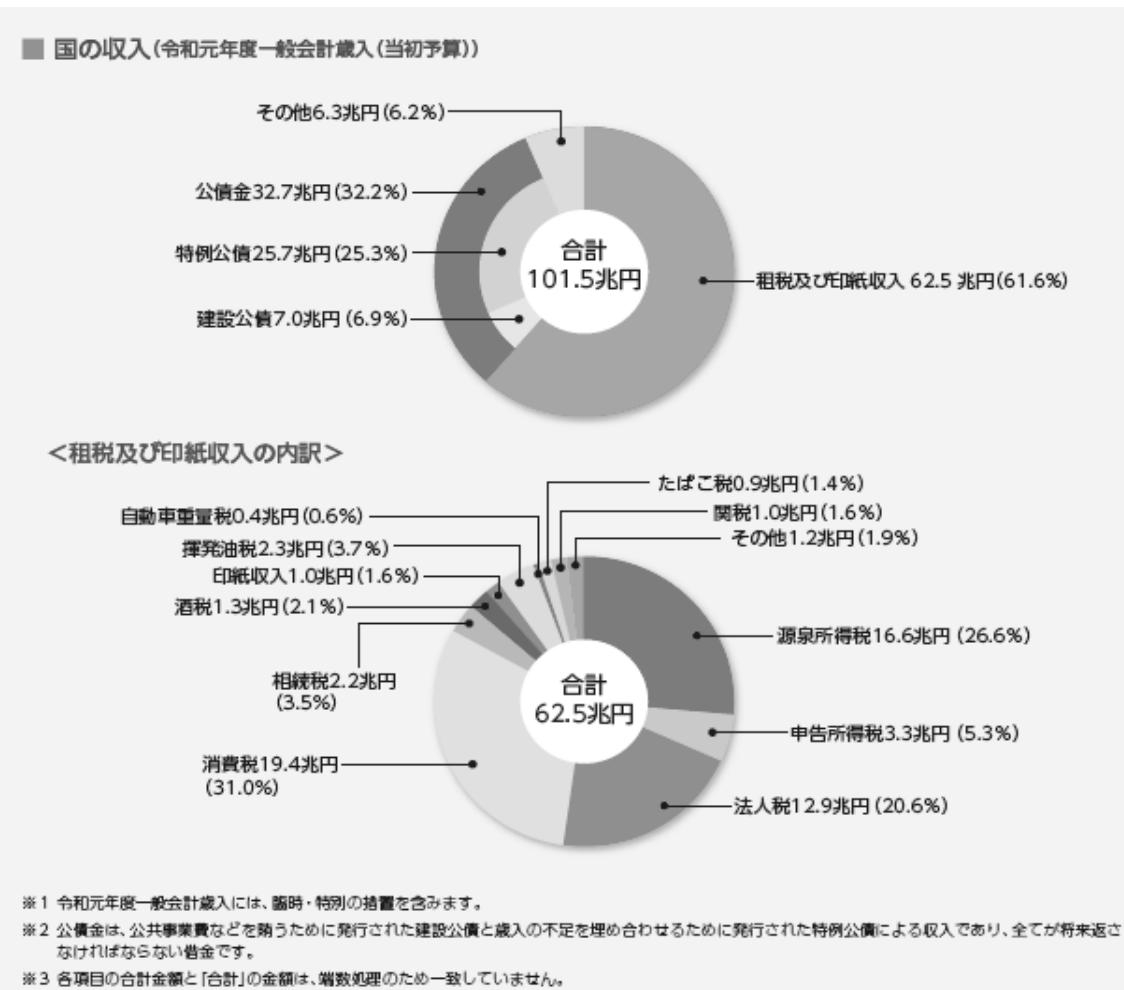


「会社標本調査結果（平成29年度版）」より抜粋

(注) 会社法の施行(平成18年5月)に伴い有限会社法が廃止され、会社法施行前に設立された有限会社は会社法の規定による株式会社として存続することとなった。

## 2 法人税の国税収入に占める割合はどのくらいか

法人税は、経済活動の主体である法人を納税義務者として、直接その所得を課税対象とする仕組みとなっている。令和元年度の国家予算(当初)において、法人税は国税収入の約20.6%を占めており、所得税（源泉所得税）及び消費税とともに財政資金の重要な財源となっている。

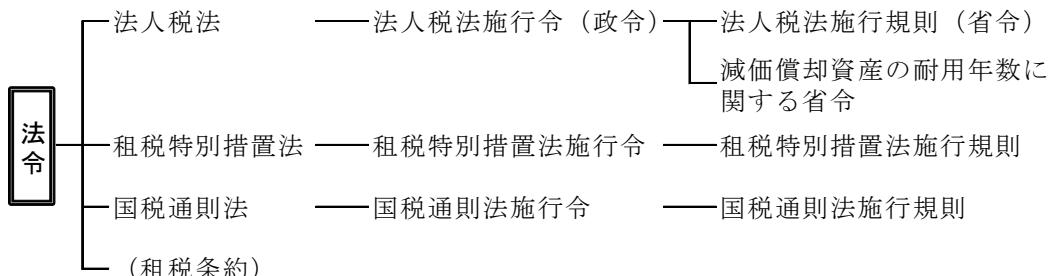


「国税庁レポート2019」より

### 3 法人税に関する規定はどのようにになっているか

法人税に関する法令は、法人税法以外にも、法律の委任により又はこれを実施するために法人税法施行令（政令）、同法施行規則（省令）があり、これらが一体となって法人税法を形成している。更に、法人税法の特例として、政策的な配慮に基づく課税上の特例が租税特別措置法に設けられている。

また、これらの法令の解釈や適用に関して、数多くの取扱通達が国税庁において定められている。なお、この他に各税法に共通な事項は国税通則法に規定されている。



### 【参考】通達

法人税関係の取扱通達の主たるものとしては、法人税基本通達、耐用年数の適用等に関する取扱通達、租税特別措置法関係通達（法人税編）があり、いずれも公表されている。

これらの通達は、国税庁長官が国税局長に対し、法人税関係法令の解釈や適用に当たっての取扱いを指示したものであり、職員はその取扱いに即して処理することが義務とされているが、納税者までをも拘束するものではない。しかし、実務上は、税務当局の解釈や取扱いが確認できること等から、その指針として重視されている。

## 4 法人税法はどのように構成されているか

法人税法は、納税義務者、課税標準、税率、申告、納付等について5編163条までの条文で構成されている。

第1編 総則（第1条～第20条）

第2編 内国法人の法人税（第21条～第135条）

第3編 外国法人の法人税（第138条～第147条の4）

第4編 雜則（第148条～第158条）

第5編 罰則（第159条～第163条）

## 5 法人税法はどのような特色を持っているか

法人税法は、所得税法と比べて次のような特色がある。

- ① 所得の計算に関して、所得税法は、所得をその源泉により10種類に区分し、その区分された所得の種類ごとにそれぞれ算出方法を規定しているのに対し、法人税法は、このような所得の種類を区分せず、特別に定めるものを除き法人の得た利益は法人の所得とし、また、その所得の算出方法も必要な事項の全てを規定しているのではなく、会社法や一般に公正妥当な会計処理の基準によって計算された企業利益を前提とするなど相当部分を適正な企業会計の慣行に委ねている。
- ② 所得の計算期間について、所得税法は暦年を基準としているのに対して、法人税法は法人が定款等によって定めた会計期間（事業年度）を基準としている。
- ③ 税率について、所得税法は超過累進税率であるのに対し、法人税法は原則として単一税率となっている。

## 第1章 総則と申告に関する規定

法人税は、法人税法の定めるところにより算出された各事業年度の所得（これを「課税所得」又は「課税標準」という。）に一定の税率を乗じて計算する。この法人税の納稅義務者となる法人には各種の法人があり、その法人の種類によって課税所得の範囲が異なっている。

この章では、法人税の納稅義務者となる法人には、どのような法人があるのか、その課税所得の範囲はどこまでか、その申告手続はどのようにするのかなどを学習する。

### 第1節 納稅義務者

法人税の納稅義務者となる法人には、株式会社のような一般の会社の他に各種の法人がある。

この節では、法人税法に定める法人の種類と納稅の義務を負担する者について学習する。

#### 学習のポイント

法人税を納める義務のある法人には、どのような種類があるのか

#### ○ 法人税を納める義務のある法人には、どのような種類があるのか

法人税を納める義務のある法人について、法人税法はまず「内国法人」と「外国法人」に区分している（法法4①、③）。

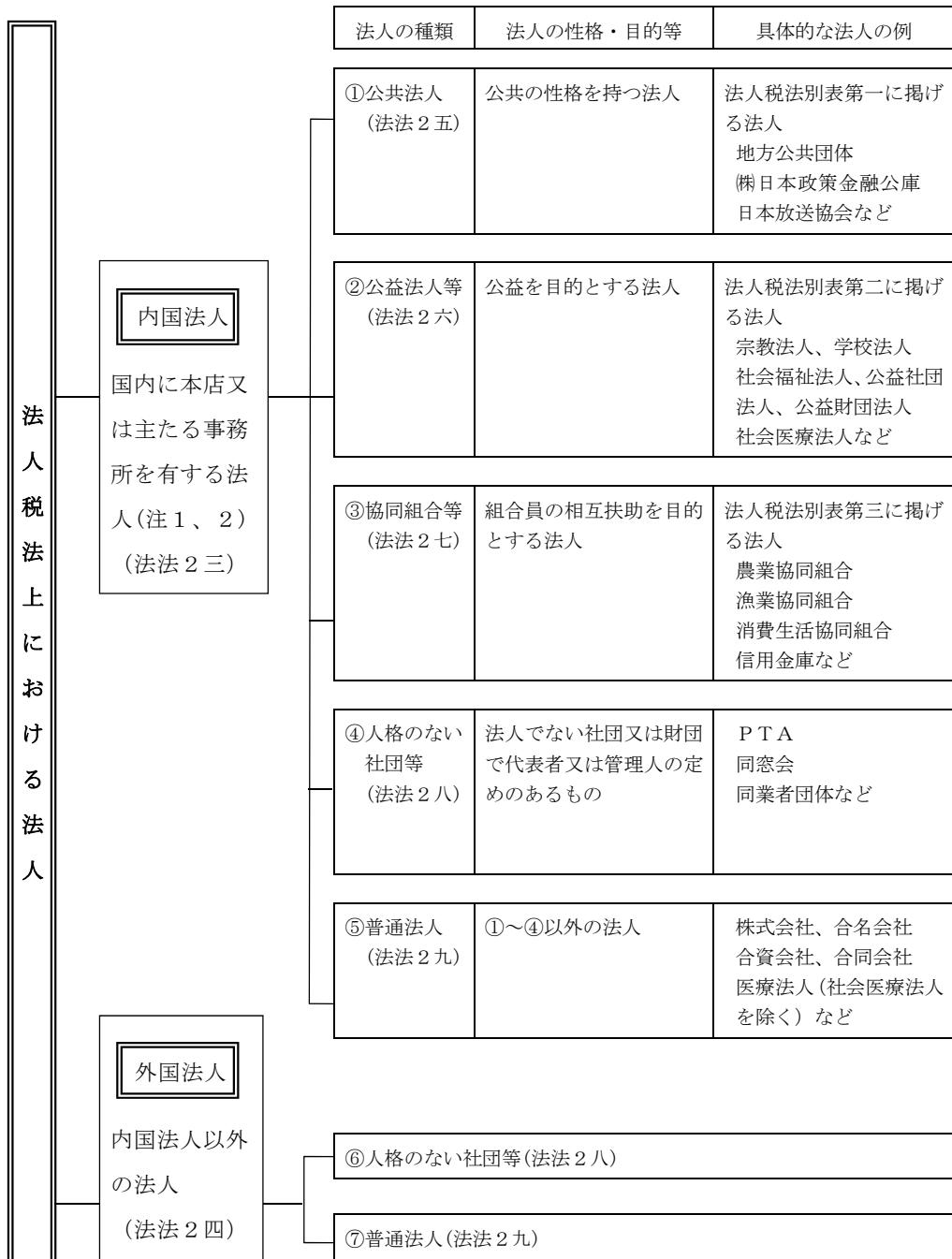
内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいい、外国法人とは、内国法人以外の法人をいう（法法2三、四）。

なお、法人の意義については、法人税法は何も規定していない。したがって、会社法、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律などの法律により設立された法人を前提としている。

次に、法人税法では、これらの種々の法律によって設立された法人を「公共法人」「公益法人等」「協同組合等」及び「普通法人」に区分し（法法2五、六、七、九）、更に、これら法律によって設立された法人のほか、人格のない社団や財団で代表者や管理人の定めがあるものを法人とみなして「人格のない社団等」として、法人税を納める義務のある法人に含めている（法法2八、3）。

これらのうち公共法人については、国や公共団体の拠出した資金で運用されており、いわば政府の代行機関ともいべきものであるから、法人税を納める義務がないものとしている（法法4②）。

以上のように区分された法人税法上の法人を一覧表にすると、次のとおりである。



- (注) 1 本店又は主たる事務所の所在地の判定に当たっては、登記を設立要件とする法人については、登記簿上の所在地による。
- 2 人格のない社団等の本店又は主たる事務所の所在地については、次による(法基通1-1-4)。
- ① 定款、寄附行為、規則又は規約に本店又は主たる事務所の所在地の定めがある場合……その定款等に定められている所在地
  - ② ①以外の場合……事業の本拠として代表者又は管理人が駐在し、業務の企画や経理を総括している場所(その場所が転々と移転する場合には、代表者又は管理人の住所)

## 第2節 課税所得の範囲

法人税の納税義務のある法人であっても、課税所得の範囲は必ずしも同一ではなく、法人の種類によつて差異がある。

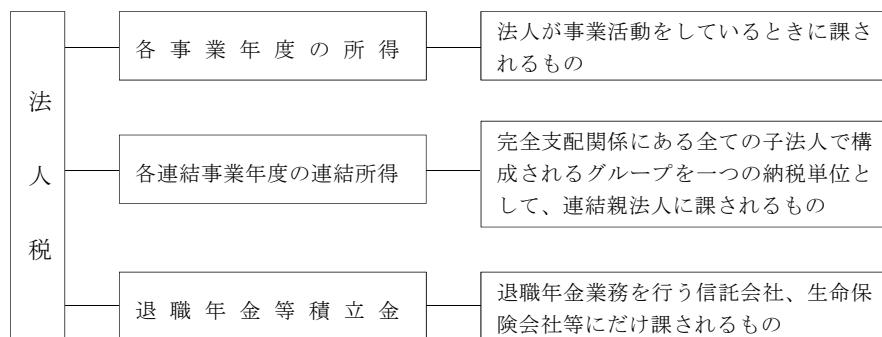
この節では、内国法人の課税所得の範囲について学習する。

### 学習のポイント

- 1 法人税の対象となる所得にはどのようなものがあるのか
- 2 法人の種類によって課税所得の範囲には差異があるのか

### 1 法人税の対象となる所得にはどのようなものがあるのか

法人税は、次の所得に対して課税される。



(注) 従来、内国法人である普通法人及び協同組合等が解散した場合、「清算所得に対する法人税」が課税されていたが、平成22年度税制改正により、平成22年10月1日以後に解散が行われた場合には、清算所得課税は行われず、「各事業年度の所得に対する法人税」が課されることとされた。

### 2 法人の種類によって課税所得の範囲には差異があるのか

法人の具体的な課税所得の範囲については、法人の種類により異なっている。そこで、法人の種類別に課税所得の範囲を分類すれば、次のとおりである。

課税所得 法人の種類 (内国法人)	各事業年度の所得 (注1)	各連結事業年度の連結所得	退職年金等積立金 (注4)
公共法人	納税義務なし(法法4②)		
公益法人等 人格のない社団等	収益事業(注2)から生じた 所得にのみ課税 (法法4①ただし書、5、7)	(注3) —	退職年金業務等を行う法人 (信託会社及び保険会社等)に対して課税(法法8)
協同組合等	すべての所得(法法4、5)	すべての所得(法法4の2、 法法6)(注3)	
普通法人			

(注) 1 各事業年度の所得に対する法人税には、法人課税信託の受託者を納税義務者として「法人課税信託」の

信託財産について生ずる所得に対して課税される法人税が含まれる。(法法4の6)

- (注) 2 収益事業とは、法人税法施行令第5条に列挙されている物品販売業等の34の事業で継続して事業場を設けて行われるものという(法法2十三)。例えば、お寺(宗教法人)が境内の一部を駐車場として貸したり(駐車場業)、幼稚園(学校法人)が園児に制服・ 制帽等を販売(物品販売業)することなどをいう。

【参考法令・通達番号】

法基通15-1-1～15-1-72

- (注) 3 連結納税制度の適用対象法人は、内国法人である親会社(他の内国法人による完全支配関係がある子会社を除く)及びその親会社との間に完全支配関係がある子会社の全てである(法法4の2)。この完全支配関係とは、発行済株式等の100%を直接又は間接に保有する関係をいい(法法2十二の七の六)、その親会社を連結親法人、子会社を連結子法人という。また連結親法人と連結子法人を合わせて連結法人という。この場合、連結親法人は普通法人又は協同組合等に限られ、連結子法人は普通法人に限られる(法法4の2、法令14の6)。

- (注) 4 退職年金等積立金に対する法人税は平成11年4月1日から令和2年3月31日までの間に開始する事業年度については、时限措置として、課税が停止されている(措法68の4)。

### 第3節 事業年度

この節では、内国法人の法人税法上の事業年度について学習する。

-----  
学習のポイント-----

- 1 事業年度とは何か
- 2 事業年度の中途中で解散した場合の事業年度はどのようになるのか

#### 1 事業年度とは何か

法人は、一定の期間ごとに損益を決算によって確定し、これに基づいて、剰余金の配当等を行うこととなり、この損益を計算する期間を一般に「会計期間」又は「会計年度」という。

法人税法では、このような会計期間が法人の定款等や法令で定められているときには、これを「事業年度」とし、この期間ごとに課税所得を計算することとしている(法法13①)。

したがって、法人の定めた会計期間とは別に法人税に関した事業年度だけを独自に定めることはできない。

このように、事業年度とは原則として法人の定めた会計期間であるが、その期間は1年以内とされており、法人税の取扱いは、次のとおりである(法法13)。

形態	会計期間等	事業年度
法令又は定款等に会計期間の定めがある場合	1年を超えないとき	その期間(法法13①)
	1年を超えるとき	その期間を開始の日以後1年ごとに区分した各期間(最後に1年未満の期間を生じたときは、その1年未満の期間)(法法13①)

法令又は定款等に会計期間の定めがない場合	設立の日以後 2 月以内に会計期間を定めて納税地の所轄税務署長に届け出たとき	その期間が 1 年を超えないとき	その期間（法法13①）
		その期間が 1 年を超えるとき	その期間を開始の日以後 1 年ごとに区分した各期間（最後に 1 年未満の期間を生じたときは、その 1 年未満の期間）（法法13①）
	設立の日以後 2 月以内に会計期間を定めた届出がないとき		納税地の所轄税務署長が会計期間として指定した期間（法法13③）。ただし、人格のない社団等については 1 月 1 日から 12 月 31 日までの期間（法法13④）

(注) 法人が会計期間を変更又は新たに定めた場合には、遅滞なく、その変更前後の会計期間又は新たに定めた会計期間を納税地の所轄税務署長に届け出なければならない（法法15）。

【参考法令・通達番号】

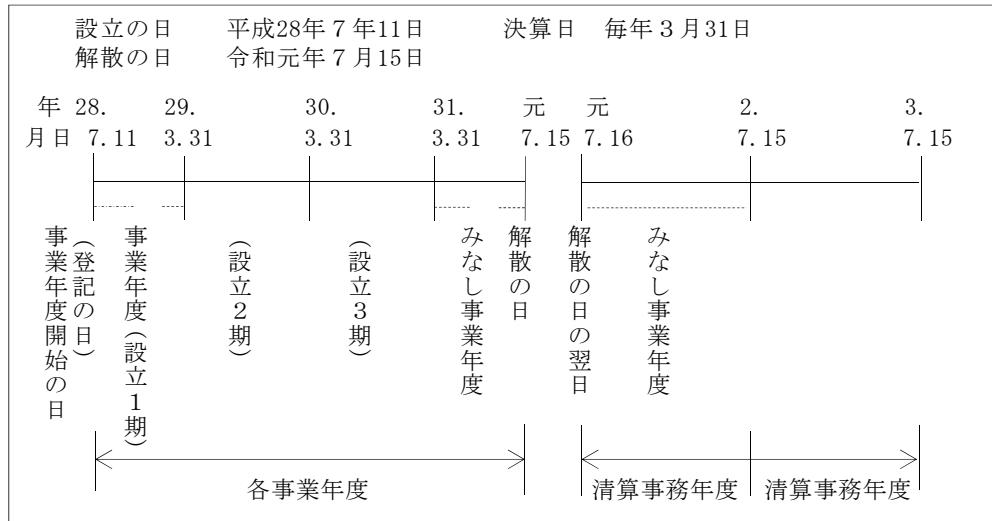
法基通 1 - 2 - 1

## 2 事業年度の中途で解散した場合の事業年度はどのようになるのか

法人税法では、平成22年10月1日以後に解散する法人については、各事業年度の所得（同日前に解散した法人にあっては清算所得）に対する法人税を課税することとしているので、法人が解散した場合には、課税所得の計算上、「その事業年度開始の日から解散の日までの期間」と「解散の日の翌日からその事業年度の末日までの期間」とに事業年度を区切ることとしている。このような特殊な事由による事業年度の区分によって生じた事業年度を「みなし事業年度」といい、それぞれ1事業年度とみなされる（法法14）。

なお、株式会社が解散等をした場合のみなし事業年度については、会社法第494条第1項（貸借対照表等の作成及び保存）に規定する清算事務年度となる。すなわち、解散等があった場合には、その事業年度開始の日から解散等の日までの期間及び解散等の日の翌日から清算事務年度終了の日までの期間（解散等の日の翌日から1年間）となる。

### 【例示】株式会社の場合



【参考法令・通達番号】

法基通1-2-4、1-2-9

## 第4節 納税地

この節では、内国法人の納税地及び納税地の指定について学習する。

-----  
学習のポイント-----

- 1 法人の納税地とは何か
- 2 納税地の指定はどのような場合に行われるのか

### 1 法人の納税地とは何か

内国法人の法人税の納税地は、原則として、その本店又は主たる事務所の所在地である（法法16）。

納税地は、単に法人税を納付する場所だけをいうのではなく、申告、申請、請求、届出等法人が法人税法に基づく義務の履行や権利を行使する場合の全ての事項の処理を行う場所をいい、それぞれの法人を管轄する税務署を定める基準となる場所である（法法71、74、80、80の2等）。このようなことから、法人税法では、法人が新たに設立された場合には、その設立の日から2月以内に納税地等を記載した設立の届出書を所轄税務署長に提出しなければならないこととし、また、その届出をした納税地に異動があった場合には、異動前及び異動後の納税地を記載した異動届出書を異動前の所轄税務署長に提出しなければならないこととしている（法法20①、148、150、法令18）。

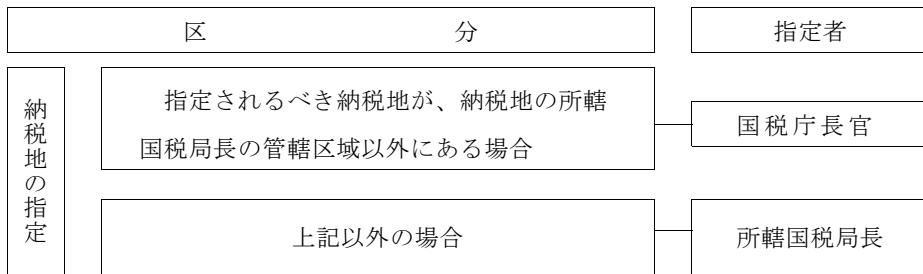
【参考法令・通達番号】

通則法21、30、法基通1-1-4

### 2 納税地の指定はどのような場合に行われるのか

法人の納税地が、例えば本店が単に名目だけであって企業活動の中心が遠く離れた支店にあるようなときで、その法人の事業内容や資産の状況からみて、納税地の所轄税務署長はその法人の実態を知ることが困難であり、法人にとっても申告や納税について不便であるなど、法人税の納税地として不適当であると認められる場合がある。そこで、法人税法では、国税局長又は国税庁長官は実質的に本店と認められる場所を納税地として指定することができることとしている（法法18①、法令17）。

なお、納税地の指定者は、法人の納税地の次の区分に応じてそれぞれ次によることとされている。



## 第5節 確定申告

この節では確定申告の手続、申告期限、確定申告書の記載事項等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 確定申告とは何か
- 2 確定申告書はいつまでに提出すればよいのか
- 3 確定申告書に記載すべき事項にはどのようなものがあるのか
- 4 確定申告書には、どのような書類を添付しなければならないのか

### 1 確定申告とは何か

法人税の納税義務は、各事業年度の終了の時に成立するが、具体的に納付すべき法人税の額は、法人税法が定める租税債務の額の確定手続としての納税申告書(確定申告書、中間申告書等)を法人が提出することにより確定する(通則法15、16)。

法人は、事業年度が終了した後に決算を行い、株主総会等の承認を受け、その承認を受けた決算(確定決算)に基づいて所得金額や法人税額等、法人税法に定められた事項を記載した申告書を作成し、これを納税地の所轄税務署長に提出しなければならない(法法74)。この手続を「確定申告」といい、このようにして作成された申告書を「確定申告書」という(法法2三十一、会社法438)。

なお、欠損のため納付すべき法人税の額がない場合であっても、確定申告書の提出は必要である。

【参考法令・通達番号】

会社法435、436、437

### 2 確定申告書はいつまでに提出すればよいのか

確定申告書は、原則として各事業年度終了の日の翌日から2月以内に提出しなければならない(法法74①)。

ただし、確定申告書が確定決算に基づいて作成されることを建前としている関係から、災害その他やむを得ない理由等により、法人の決算が事業年度終了の日の翌日から2月

以内に確定しないと認められる場合には、法人は次の区分に応じて申告期限の延長を申請することができる（通則法11、法法75、75の2）。

また、清算中の法人につきその残余財産が確定した場合には、その法人の残余財産の確定の日から1月以内（その翌日から1月以内に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで）に提出しなければならない（法法14①二十一、74②）。

#### (1) 災害等による期限の延長

国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税關長は、災害その他やむを得ない理由により、納税者が申告期限又は納期限までに申告又は納付をすることができないときは、その理由のやんだ日から2月以内に限り、これらの期限を延長する（通則法11、通則令3）。これは法人税に限らず、全ての国税に共通して認められている。

- ① 都道府県の全部又は一部にわたり災害その他やむを得ない理由が発生した場合（通則令3①）
- ② 災害その他やむを得ない理由により、電子申告等をすることができない者が多数に上る場合（通則令3②）
- ③ 個別的に災害その他やむを得ない理由が発生した場合（通則令3③）

#### (2) 災害その他やむを得ない理由により決算が確定しない場合

確定申告書を提出すべき内国法人が、災害その他やむを得ない理由（下記③の適用を受けることができる理由を除く。）により決算が確定しないため、当該申告書を提出期限までに提出することができないと認められる場合（上記①によりその提出期限が延長された場合を除く。）には、その事業年度終了の日の翌日から45日以内に、その理由、指定を受けようとする期日等を記載した申請書を税務署長に提出しなければならない（法法75①②）。

税務署長は、法人から申請書の提出があった場合には、審査の上、その法人に対し、延長後の提出期限を書面で通知する。なお、事業年度終了の日の翌日から2月以内に提出期限の延長又は却下の処分がなかったときは、その申請に係る指定を受けようとする期日が提出期限とみなされる（法法75④⑤）。

【参考法令・通達番号】

法基通17-1-1～17-1-3

#### (3) 定款等の定め又は特別の事情により各事業年度終了の日の翌日から2月以内にその事業年度の決算について定時総会が招集されない常況にあると認められる場合

内国法人が、定款等の定め又は特別の事情により各事業年度終了の日の翌日から2月以内にその事業年度の決算について定時総会が招集されない常況にあると認めら

れる場合には、納税地の所轄税務署長は、その内国法人の申請に基づき、確定申告書の提出期限を1月間延長することができる上、次の場合には、延長期間はそれぞれ次のとおりとなる（法法75の2①）。

- ① その内国法人が会計監査人を置いている場合で、かつ、その定款等の定めにより各事業年度終了の日の翌日から3月以内にその事業年度の決算について定時総会が招集されない常況にあると認められる場合（下記②の場合を除く。）には、その定めの内容を勘案して4月を超えない範囲内において税務署長が指定する月数の期間
- ② 特別の事情があることにより各事業年度終了の日の翌日から3月以内にその事業年度の決算について定時総会が招集されない常況にあることその他やむを得ない事情があると認められる場合には、税務署長が指定する月数の期間

（注） 申告書の提出期限が休日等に当たるときは、その翌日（休日等が連続するときは、最終の休日等の翌日）が提出期限となる。

休日等とは、土曜日、日曜日、国民の祝日に関する法律に規定する休日その他一般の休日及び12月29日～31日をいう（通則法10②、通則令2②）。

#### 【参考法令・通達番号】

法基通17-1-4、17-1-4の2、17-1-4の3

### 3 確定申告書に記載すべき事項にはどのようなものがあるのか

確定申告書には、その事業年度の所得金額（又は欠損金額）及びその所得に対する法人税額等次に掲げる事項を記載しなければならない。具体的には申告書別表一（一）から別表十七（四）を用いて該当事項を記入する（法法74①、151、法規34）。

- |                 |                   |
|-----------------|-------------------|
| ① 法人名           | ⑦ 法人税の額           |
| ② 納税地           | ⑧ 所得税額等の還付金額      |
| ③ 法人番号          | ⑨ 中間納付額の控除金額      |
| ④ 代表者名          | ⑩ 中間納付額の還付金額      |
| ⑤ 事業年度の開始及び終了の日 | ⑪ 欠損金の繰戻しによる還付請求額 |
| ⑥ 所得金額又は欠損金額    | ⑫ その他参考となるべき事項    |

### 4 確定申告書にはどのような書類を添付しなければならないのか

法人税法では、法人の確定した決算を基礎として申告書を作成するという、いわゆる**確定決算基準**を採っているため、その基礎となった決算書の提出を義務付けている。具体的には次に掲げる決算書等を添付しなければならない（法法74③、法規35）。

- ① 貸借対照表及び損益計算書
- ② 株主資本等変動計算書若しくは社員資本等変動計算書又は損益金の処分表
- ③ 貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書
- ④ 事業等の概況に関する書類（完全支配関係がある法人がある場合、その法人との関係を系統的に示した図）

- ⑤ 合併契約書、分割契約書、分割計画書その他これらに類するものの写し
  - ⑥ 組織再編成により合併法人等に移転した資産、負債その他主要な事項又は被合併法人等から移転を受けた資産、負債その他主要な事項に関する明細書
- なお、租税特別措置法(税額又は所得の金額を減少させる規定等に限る。)の適用を受けようとする場合には、適用額明細書を添付しなければならない(租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律)。

【参考法令・通達番号】

法基通17-1-5

## 第6節 中間申告

この節では中間申告の種類について学習する。

### ----- 学習のポイント -----

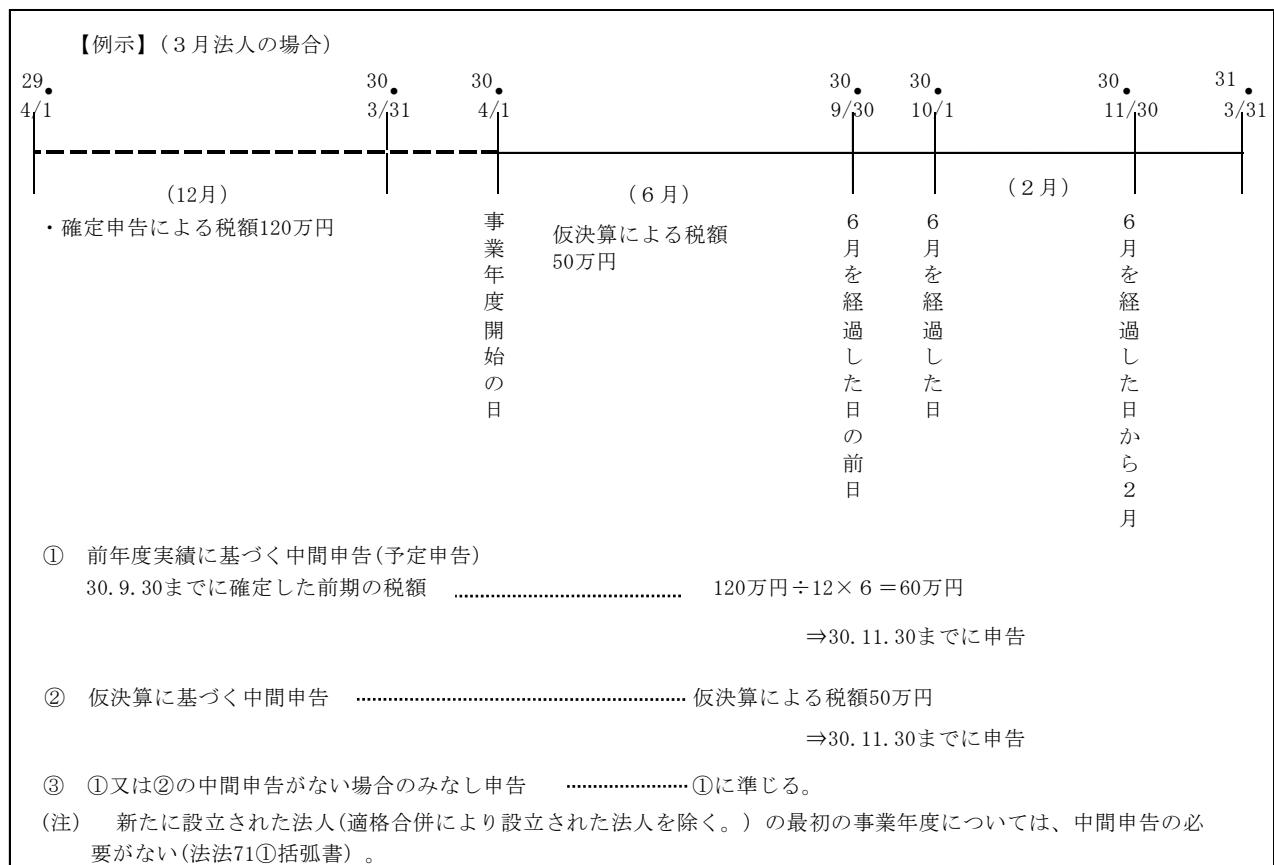
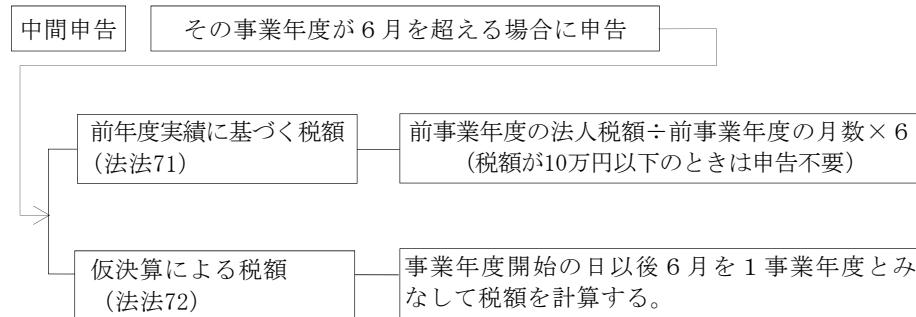
中間申告はどのように行うのか

#### ○ 中間申告は、どのように行うのか

中間申告は、事業年度の中間点で納税をするための手続をいう。すなわち、事業年度が6月を超える普通法人は、原則として事業年度開始の日以後6月を経過した日から2月以内に中間申告書を提出しなければならない（法法71）。

中間申告には、前年度実績を基準とする中間申告（通常「予定申告」という。）と仮決算に基づく中間申告の2種類があり、いずれかを選択することができる（法法72）。ただし、仮決算に基づく中間申告は、①前年度実績の基づき計算した額（前年度基準額）が10万円以下又は納付すべき税額がない場合（災害損失金額がある場合を除く。）、②仮決算をした場合の中間申告書に記載すべき法人税の額が前年度基準額を超える場合には提出できない。

なお、中間申告書を提出すべき法人がその中間申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、その申告期限において、前年度実績による中間申告（予定申告）があつたものとみなされる（法法73）。これを中間申告のない場合のみなし申告という。



## 第7節 青色申告

この節では、青色申告制度の概要・手続について学習する。

### 学習のポイント

- 1 青色申告制度が設けられた理由は何か
- 2 青色申告書を提出するための要件は何か
- 3 青色申告のみなし承認とはどのようなことか
- 4 青色申告の承認申請の却下と取消しはどのような場合に行われるのか
- 5 青色申告の特典にはどのようなものがあるのか

### 1 青色申告制度が設けられた理由は何か

法人は、自らの財政状態や事業成績を知るために、合理的な帳簿組織と経理方針とを持たなければならない。それは法人自体のためだけではなく、法人を巡る多くの利害関係者のために社会的に必要なことであり、納税のためにも同様である。特に、申告納税制度は自分の所得は自分が最もよく知ることができるという考え方の上に立つ自主的納税制度であるから、その成果を期するためには、帳簿組織の整備が先決である。

そこで法人税法では、法人が同法の定めるところに従って、一定の帳簿書類を備付け、これに日々の取引を正確に記録し、納税地の所轄税務署長に青色申告の承認申請をして、その承認を受けた場合は青色申告書を提出することができる「**青色申告制度**」が設けられている（法法121①）。

この制度に基づいて青色申告をする法人は、所得金額の計算上一定の特典を受けられるとともに、その申告に対しては、帳簿書類を調査した上でなければ更正できないこととされている（下記5を参照のこと。）。これは、納税者を信頼し、適正な記帳による正しい申告納税を奨励することを目的としたもので、一般の申告書と区別するために青色の申告用紙を使用するので、この呼び名がある。

### 2 青色申告書を提出するための要件は何か

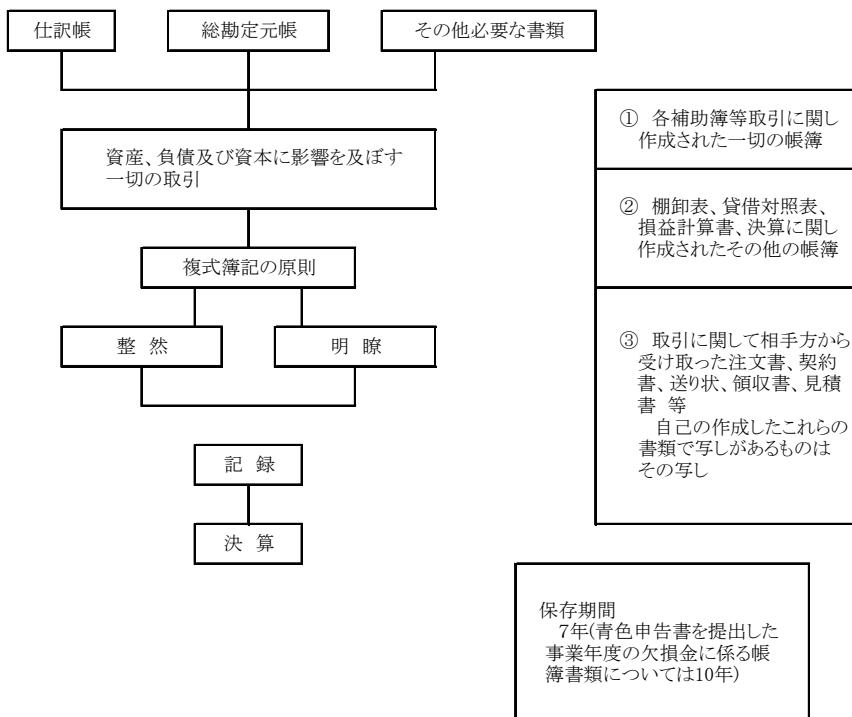
法人が青色申告書を提出するためには、次の二つの要件を満たしていかなければならない。

- ① 法定の帳簿書類を備え付けて取引を記録し、かつ、保存すること（法法126①）
- ② 税務署長に「青色申告の承認申請書」を提出して、あらかじめ承認を受けること（法法122）

#### (1) 備付けを要する帳簿書類

青色申告の承認を受けている法人は、備え付けた帳簿書類にその取引を記録し、かつ、保存しなければならないが、その具体的な内容を図示すると次のとおりである（法

規53～59、法規26の3)。



#### 【参考】帳簿書類の電子データ等による保存制度

納税者の帳簿保存の負担軽減を図る観点から、紙に出力しておかなければならなかつたコンピュータ作成の帳簿書類については、一定の要件の下に、磁気テープや光ディスクなどに記録した電磁的記録（電子データ）のまま保存できることとされている。

なお、電子データ等による保存制度の適用を受ける場合には、あらかじめ税務署長の承認を受けることが必要である（電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律）。

#### (2) 青色申告書の提出承認の手続

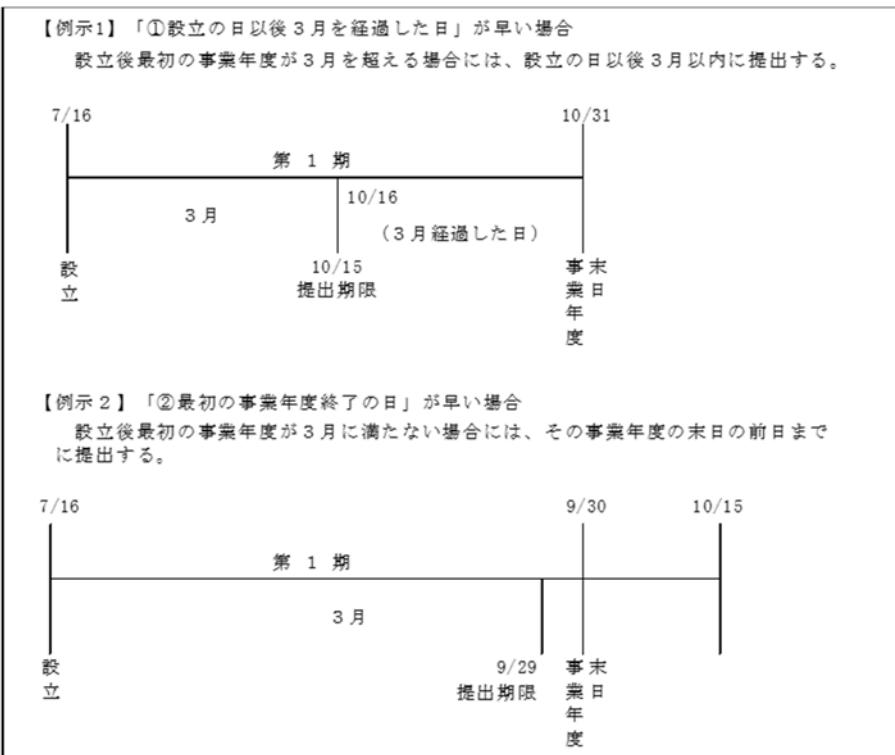
##### イ 原 則

青色申告の承認を受けようとする法人は、青色申告書を提出しようとする事業年度開始日の前日までに「青色申告の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法法122①）。

##### ロ 新たに法人を設立した場合

新たに設立した法人が、設立後最初の事業年度から青色申告書を提出しようとするときは、次のいずれか早い日の前日までに上記イの申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法法122②）。

- ① 設立の日以後3月を経過した日
- ② 最初の事業年度終了の日



### 3 青色申告のみなし承認とはどのようなことか

青色申告の承認申請書の提出があった場合、その承認の対象となった事業年度終了の日（中間申告書を提出しなければならない法人は、その事業年度開始の日以後6月を経過する日）までに書面により承認又は却下の通知がなかったときは、その日において承認があったものとみなされる（法法124、125）。

### 4 青色申告の承認申請の却下と取消しはどのような場合に行われるのか

#### (1) 却 下

青色申告の承認申請書の提出があった場合において、次のいずれか一つに該当する事実があるときは、税務署長は、その申請を却下することができる（法法123一～四）。

イ その法人の帳簿書類の備付け、記録又は保存が青色申告法人の帳簿書類の要件を定める規定（法法126①）に従って行われていないこと

ロ その備え付ける帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録していることその他不実の記載又は記録があると認められる相当の理由があること

ハ 青色申告の承認の取消しの規定による通知（法法127④）を受け、又は青色申告の取りやめの規定（法法128）による届出書の提出をした日以後1年以内にその申請書を提出したこと

ニ 連結納税の承認の取消しの規定（法法4の5①）により連結納税義務者の承認が取り消された場合で、その承認が取り消された日以後1年以内にその申請書を提出したこと

## (2) 取消し

青色申告の承認があった場合でも、その後に青色申告の前提条件を欠くに至り又はこの制度を維持するための秩序が乱されるに至ったときは、その承認が取り消されることがある。すなわち、法人税法上、次のいずれか一つに該当する事実があるときは、税務署長は、その該当する事実がある事業年度まで遡って、その承認を取り消すことができる。取消しがあると、その取り消された事業年度開始の日以後に提出された青色申告書は、青色申告書でなかったものとみなされ、各種の特典は適用されない（法法127）。

イ その事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が法令で定めるところに従って行われていないこと（法法127①一）

ロ その事業年度に係る帳簿書類について税務署長の必要な指示（法法126②）に従わなかつたこと（法法127①二）

ハ その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録しその他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること（法法127①三）

ニ 確定申告の規定（法法74①）による申告書をその提出期限までに提出しなかつたこと（法法127①四）

ホ イからニと同様の事実により連結納税の承認が取り消された場合（法法127②）

## 5 青色申告の特典にはどのようなものがあるのか

青色申告法人には、次のような各種の特典が与えられている。

根拠法	特典の内容
法人税法	<ul style="list-style-type: none"> <li>○青色申告書を提出した事業年度に生じた欠損金の10年間繰越控除（法法57）</li> <li>○欠損金の繰戻しによる法人税額の還付（法法80）</li> <li>○帳簿書類の調査に基づく更正（計算誤りが明白な場合を除く。）（法法130①）</li> <li>○更正通知書への理由付記（法法130②）</li> <li>○推計による更正又は決定の禁止（法法131）</li> </ul>
租税特別措置法	<ul style="list-style-type: none"> <li>○特別償却又は割増償却（措法42の5①、42の6①、42の10①、42の11①、42の11の2①、42の11の3①、42の12の3①、42の12の4①、42の12の6①、43～48）</li> <li>○各種準備金等の積立額等の損金算入（措法55～57の6、57の8、58、61の2）</li> <li>○各種の法人税額の特別控除（措法42の4、42の5②、42の6②、42の9、42の10）</li> </ul>

	<p>②、42の11②、42の11の2②、42の11の3②、42の12、42の12の2、42の12の3②、42の12の4②、42の12の5、42の12の6②)</p> <p>○各種の所得の特別控除等(措法59～61の3)</p> <p>○中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入(措法67の5)</p> <p>○課税の特例(措法66の10、67の5の2、67の7)</p>
--	---

## 【参考法令・通達番号】

法基通12-1-1

## 第8節 納付・還付

この節では、法人税の納付と還付について学習する。

### 学習のポイント

- 1 法人税はいつまでに納付しなければならないか
- 2 法人税等の還付はどのような場合に行われるのか

#### 1 法人税はいつまでに納付しなければならないか

中間申告書や確定申告書を提出した法人は、その申告書に記載された法人税額を、その申告書の提出期限までに納付しなければならない(法法76、77)。

この場合、「中間申告書を提出した」には、中間申告書の提出があったものとみなされるものも含まれる(法法73)。

なお、その期限までに納付できなかった法人税については、延滞税が課される(通則法60)。

#### 2 法人税等の還付はどのような場合に行われるのか

法人税等の還付には、「所得税額等の還付」(法法78)、「中間納付額の還付」(法法79)及び「欠損金の繰戻しによる還付」(法法80)がある。

法人税等について還付金や過誤納金が生じた場合には、国税通則法の定めにより還付加算金を加算して、これを還付し、又は未納の国税等に充当される(通則法56～58)。

##### (1) 所得税額等の還付

所得税額等の還付は、所得税額及び外国税額の控除額が各事業年度の確定法人税額から控除しきれなかった場合に、その控除しきれなかった金額について行われる。

なお、この還付金については、その確定申告書の提出期限(期限後申告の場合はその申告をした日)の翌日から支払決定等の日までの期間に応じて、還付加算金が加算される(法法78②)。

(注) 平成12年1月1日から、利子税・延滞税及び還付加算金の割合は、各年の特例基準割合（各年の前年の11月30日を経過する時における日本銀行法第15条第1項1号の規定により定められる商業手形の基準割引率に年4%を加算した額）が年7.3%に満たない場合、その年中においては、その特例基準割合とすることとされている（措法93①、94①、95）。

【参考法令・通達番号】

法令151

**(2) 中間納付額の還付**

中間納付額の還付は、中間納付額がその事業年度の確定法人税額を超えている場合に、その超える部分の金額を還付するものである。

なお、この還付金についても、中間納付額の納付期限の翌日（納期限後の納付の場合は、納付の日の翌日）から支払決定等の日までの期間に応じて、還付加算金が加算される（法法79③）。

【参考法令・通達番号】

法令153、154の2

**(3) 欠損金の繰戻しによる還付**

欠損金の繰戻しによる還付は、確定申告書を提出する事業年度において欠損金額が生じた場合、繰越欠損金として翌期以降9年間にわたって控除するのに代えて、その欠損金額を前1年以内に開始したいずれかの事業年度（還付所得事業年度）の所得金額に対する法人税額の還付を受けるというものである。この還付を受けるには、還付所得事業年度から欠損金額が生じた事業年度（欠損事業年度）まで連続して青色申告書を提出していることが必要である（法法80①～③）。

欠損金の繰戻しにより法人税額の還付を請求することができる金額は、次の算式により計算した金額に相当する法人税額である（法法80①）。

$$\text{還付所得事業年度の法人税の額} \times \frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}} = \text{還付できる金額}$$

【例 示】

当期の欠損金額100万円、前期の所得金額200万円でその法人税額が50万円であった場合、繰戻しによる還付請求額は、次のとおりである。

$$50\text{万円} \times \frac{100\text{万円}}{200\text{万円}} = 25\text{万円}$$

なお、還付の請求をしようとする法人は、期限内の確定申告書と同時に所定の事項を記載した還付請求書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法法80①⑤、法規36の4）。

(注) 欠損金の繰戻し還付制度の適用停止

法人税の欠損金の繰戻しによる還付制度は、次の①ないし④に掲げる法人以外の法人の平成4年4月1日

から令和2年3月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額について、本制度の適用が停止されている（措法66の13①）。ただし、清算中に終了する事業年度及び解散（適格合併による解散を除く。）、事業の全部譲渡、更生手続の開始等の一定の事実が生じた日前1年以内に終了したいずれかの事業年度又は同日の属する事業年度の欠損金額については、本制度の適用が認められている（措法66の13①、法法80④、法令154の3）。

① 普通法人のうち、欠損事業年度終了の時において資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの（大法人による完全支配関係がある普通法人又は完全支配関係がある複数の大法人に発行済株式等の全部を保有されている普通法人（法法66⑥三）を除く。）又は資本若しくは出資を有しないもの（保険業法に規定する相互会社及び外国相互会社を除く。）

（注1） 大法人とは、①資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人、⑤保険業法に規定する相互会社又は外国相互会社、②法人課税信託の受託者である法人をいう（法法66⑥二）。

（注2） 完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係（以下「当事者間の完全支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう（法法2十二の七の六）。

② 公益法人等又は協同組合等

③ 法人税法以外の法律によって公益法人等とみなされている所定の法人

④ 人格のない社団等

【参考法令・通達番号】

法基通17-2-1、17-2-2

## 第2章 課税標準の計算のあらまし

法人税法は、法人の事業活動によって得た各事業年度の所得の金額を課税標準（対象）とし、株主が払い込んだ資本金等によって法人の正味資産が増えた部分については課税対象とはしないこととしている（法法21、22）。

この章では、法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額がどのようにして計算されるのか、その仕組みのあらましについて学習する。

### 第1節 各事業年度の所得の金額

この節では、各事業年度の所得の金額はどのように求めるのかを学習する。

#### 学習のポイント

- 1 各事業年度の所得の金額はどのように求めるのか
- 2 益金の額に算入すべき金額とは何か
- 3 損金の額に算入すべき金額とは何か
- 4 資本等取引とは何か
- 5 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは何をいうのか

#### 1 各事業年度の所得の金額はどのように求めるのか

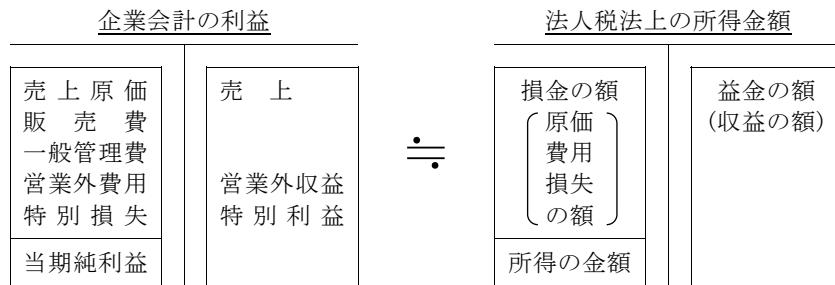
法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、法人税法第22条第1項において「当該事業年度」の「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とすると規定している。

この場合の益金の額は、おおよそ企業会計上の売上高や販売高等の収益の額に相当するものであり、損金の額は、企業会計上の売上原価、販売費、一般管理費等の費用及び損失の額に相当するものである。

元々、法人の利益は公正妥当な会計処理の基準によって計算されるものであり、本質的には企業会計の利益の計算に従えばよいこととしている。したがって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によって会計処理が行われていれば、法人税法は、これを認めることとしている（法法22④）。

$$\text{企業会計の利益} - \boxed{\text{収益の額}} - \boxed{\text{原価・費用・損失の額}} = \boxed{\text{利益の金額}}$$

$$\text{法人税法上の} \quad \boxed{\text{益金の額}} - \boxed{\text{損金の額}} = \boxed{\text{所得の金額}}$$



## 2 益金の額に算入すべき金額とは何か

益金の額に算入すべき金額とは、法人税法の規定や他の法令で「益金の額に算入する」又は「益金の額に算入しない」と定められているもの（別段の定めがあるもの）を除いて、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとし、その代表的な取引に係る収益の額の例は、次のとおりである（法法22②、法法22の2）。

（注1）「収益の額」とは、それぞれの取引によって生じた損益の純額をいうのではなく、例えば、商品の販売の場合には売上高、役務の提供の場合には収入高のようにそれぞれの取引の総額をいう概念である。

（注2）資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額については、平成30年3月30日付「収益認識に関する会計基準」が公表されたことに伴い、法人税法において明確化された（法法22の2）。

- (1) 商品、製品等の資産の販売による収益の額
- (2) 固定資産、有価証券等の資産の譲渡による収益の額
- (3) 請負等の役務の提供による収益の額
- (4) 無償による資産の譲渡や役務の提供による収益の額
- (5) 無償による資産の譲受けによる収益の額
- (6) その他取引による収益の額

これらの取引の例示のうち、(4)及び(5)は法人税法特有の考え方であるので次のような点に注意を要する。

(4)は単なる資産の贈与を行っただけであり、何も収益が発生していないと考えやすいが、法人税法ではその資産をその時における価額（時価）で売り、その受け取った金銭を直ちに相手方に渡したのと同じとみて、時価相当額を収益として益金の額に算入することとしている。

(5)の資産の贈与を受けた場合は、それだけ法人の正味資産が増加するので、その資産の時価相当額を収益として益金の額に算入することとしている。

なお、収益という用語は企業会計でも広く使われているが、法人税法上の収益には資産の贈与により生ずる収益等が含まれているので、企業会計上の収益と同一のものではなく、その範囲を若干異にしていることに注意を要する。

## 3 損金の額に算入すべき金額とは何か

益金の額に対応するものとして、法人税法の規定や他の法令で「損金の額に算入する」又は「損金の額に算入しない」と定められているものを除いて、損金の額を次の原価、期間費用及び損失の3種類に区分して規定している（法法22③）。

- (1) 収益に対応する売上原価、完成工事原価等の原価の額
- (2) 販売費、一般管理費等の費用（償却費を含む）の額
- (3) 災害等による損失の額（資本等取引を除く）

(1)の売上原価等とは、商品の売上高に対応する売上原価や譲渡した資産の原価等のことである。

売上原価については、特にその事業年度の収益としたものに対応する原価を計上する「費用収益対応の原則」が重視されている。したがって、収益に対応する原価について事業年度末までに確定しないものがある場合には、その金額を適正に見積もって損金の額に算入する必要がある（法法22③一）。

(2)の販売費、一般管理費、その他支払利息等の営業外費用は、収益と個別対応で計算することが困難な費用、いわゆる「期間費用」とされるものである。これらの費用については、償却費を除いて、その費用が事業年度末までに債務として確定していることが必要である。したがって、法人が将来発生することが見込まれる費用を任意に見積もって計上しても、法人税法で認められているもの以外は損金の額に算入できないということである（法法22③二）。

(3)の災害・盗難等の偶発的な原因による損失は、元来、収益や期間の対応になじまないものであるから、その事実が発生したときの事業年度の損金の額とすることとされている（法法22③三）。

【参考】 債務の確定とは（法基通2-2-12）

債務が確定しているかどうかは、その事業年度終了の日までに次の全ての要件に該当するかどうかで判定する。

- ① その費用に係る債務が成立していること
- ② その債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が生じていること
- ③ その債務の額を合理的に算定することができること

#### 4 資本等取引とは何か

資本等取引とは、法人の資本金等の額を増加あるいは減少させる取引（例えば増資、減資、合併等）の他、法人が行う利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しのことをいう（法法22⑤）。これらの取引によって法人の正味資産に増減が生じても、法人税法ではその増減を益金の額又は損金の額に関係させないこととしている（法法22②、③三）。

この趣旨は、元来、法人の利益は損益取引から生ずるものであり資本の増減によって生ずるものではないと考えられているからである。

【参考法令・通達番号】

法法2十六 法基通1-5-4

#### 5 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは何をいうのか

法人税法は、法人の各事業年度の所得の金額の計算に関して、別段の定めによって税法独自の計算方法を定めているものの他は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従っていれば、その会計処理を認めることとしている（法法22④）。

ここでいう、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、客観的、常識的にみて規範性があり、公正で妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、具体的な明文による基準があることを予定しているわけではない。したがって、この基準は「企業会計原則」のみを意味するものではなく、また、会計処理の実務の中でただ単に慣習として一般に行われているというだけでも足りず、客観的な規範にまで高められた基準ということである。

言い換えれば、法人税法のこの規定は、法人の会計処理において用いている基準ないしは慣行のうち、一般に公正妥当と認められないものについては法人税法においても認めないこととし、それ以外のことについては原則として法人の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるということができる。

【参考法令・通達番号】

会社法431

## 第2節 企業会計上の利益と法人税法上の所得

この節では、企業会計上の利益と法人税法上の所得金額との差異について学習する。

### ----- 学習のポイント -----

企業会計上の利益と法人税法上の所得の金額に差異が生じる理由は何か

### ○ 企業会計上の利益と法人税法上の所得の金額に差異が生じる理由は何か

法人税法上の所得の金額は、基本的には企業会計上の利益の額に相当するものであるが、企業会計上の利益の額がそのまま所得の金額となることはまれである。

企業会計上の利益は、主として企業の財政状態及び経営成績を正しく認識し、配当可能な財源を表示する目的で計算されるのに対し、法人税法上の所得は課税の公平、適正な税負担のための調整等を目的とし、さらに産業政策上の目的を取り入れて計算することとされている。このため、法人税法には、法人税法第22条(各事業年度の所得の金額の計算)の基本的な規定に対する例外規定として、「別段の定め」が設けられている。

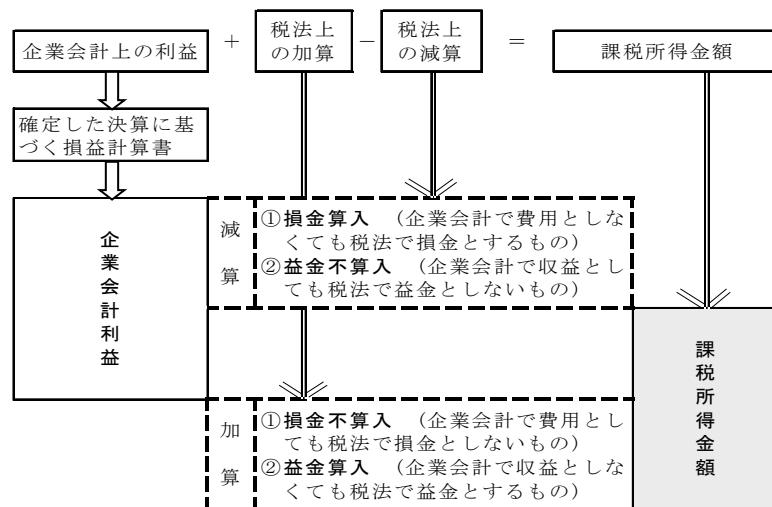
したがって、両者の間にはその目的の違いに応じて必然的に差異が生じることとなる。

つまり、企業会計上は収益であっても法人税法上は益金とはしないもの、費用であっても損金とはしないものがある。逆に、企業会計上は収益としないものであっても法人税法上は益金とするもの、費用としないものであっても損金とするものがある。

したがって、企業会計上の利益の額にこの別段の定めによる調整を加えたものが、法人税法上の所得の金額となる。

その意味で、法人税法の学習は、法人税法において「別段の定め」として規定されている「益金の額に算入する」、「損金の額に算入しない」、つまり利益の額に加算するものと、「益金の額に算入しない」、「損金の額に算入する」、つまり利益の額から

減算するもののそれぞれの事項を理解することにあるといえる。



### 第3節 税務調整

法人税の課税所得は、企業会計上の利益又は損失を基礎とするのであるが、決算の段階で法人税法の規定を取り入れたり、申告書において法人税法上定められている所要の加算又は減算を行い誘導的に算出される。この課税所得の計算過程を税務調整という。

この節では、この税務調整について学習する。

#### 学習のポイント

- 1 損金経理とは何か
- 2 税務調整事項とは何か
- 3 決算調整事項とは何か
- 4 申告調整事項とは何か

#### 1 損金経理とは何か

法人の決算は、会社法等の規定に基づき作成した貸借対照表や損益計算書などの計算書類を株主総会等に提出し、その承認等を得ることによって確定する。

法人の各事業年度の所得の金額の計算は、この法人の確定した決算を重視し、益金や損金に算入するかどうかについて法人の意思に任せている事項がある。

そのため法人税法上では、法人の意思を明らかにさせるため、株主総会の承認等を受け確定した決算において、あらかじめ費用や損失として計上することを条件として損金の額に算入するという規定がある。

このように、法人の確定した決算において費用や損失として経理することを「損金

「経理」という（法法2二十五）。

【参考法令・通達番号】

会社法438

## 2 税務調整事項とは何か

法人が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算した利益は、必ずしも法人税法に定める所得の計算規定に従って計算されているわけではないため、これを基礎に法人税法の規定に基づく所要の加算又は減算を行い、各事業年度の所得の金額を求ることとなる。この調整を「税務調整」といい、具体的には企業会計の決算段階で調整するものと法人税申告書に添付する各種の明細書（別表〇という。）を用いて行うものがある。

この税務調整は、次のように区分されている。

- (1) 損金経理等の処理が必要であり、申告書だけで調整ができないもの
- (2) 法人の決算における経理処理にかかわらず適用されるが、法人に申告書上で調整するかどうかを任せているもの
- (3) 法人が申告書上で調整しなければならないもの

税務調整は、(1)のように確定した決算で法人税法に定められた経理が要求される、いわゆる「決算調整事項」と、(2)と(3)のようにその性質上確定した決算における経理を要せず、申告書上で調整を求める、いわゆる「申告調整事項」とに区分することができる。

なお、これらの区分は、法令上体系的に区分されているわけではなく、該当条項に個々に示されている取扱いにより区分されるのである。

## 3 決算調整事項とは何か

決算調整事項とは、法人が決算に織り込むかどうかは任意であるが、法人税法の適用を受けるためには、法人の確定した決算で損金経理等の処理をする必要があり、確定申告書の上だけで調整することは認められないものをいう。

例えば、減価償却はその資産に投下した費用の配分手続であるから減価償却費は損金の額に算入されるべきものである。

しかし、その費用配分手続を全て法人の意思に任せると課税の公平が期せられないため、「法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その法人が選定した償却の方法に基づいて計算した金額に達するまでの金額について損金の額に算入する」と規定している（法31①）。

これは、税法上は常に法人が行った損金経理による償却費を基礎として課税所得の計算上損金の額に算入する金額の判定（限度額の算定）を行うことであり、法人が減価償却費を計上しないものを税務署長が進んで損金算入を行うことは原則としてせず、また、法人が企業会計上何ほどの減価償却をすべきかというところまで介入はしないということである。

## 4 申告調整事項とは何か

申告調整事項とは、確定申告書の上だけで調整する事項であり、任意の申告調整事項と必須の申告調整事項とがある。

### (1) 任意の申告調整事項

法人の決算上の経理処理に關係なく法人の選択により、法人が自ら確定申告書で調整を行った場合にのみ適用される事項である（法法23⑧等）。

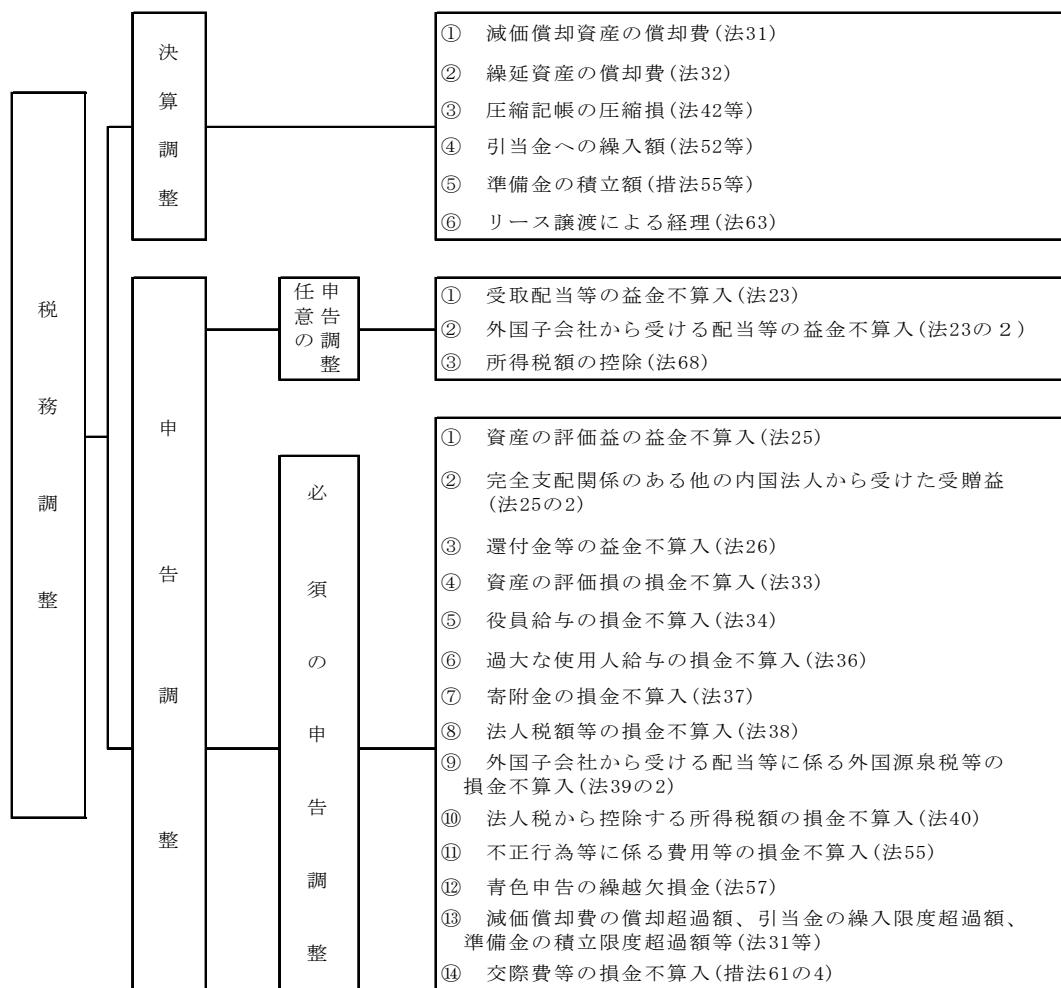
### (2) 必須の申告調整事項

法人が申告調整をしたかしていないかに關係なく、税務上当然に益金不算入、損金不算入等の計算を行い、企業利益を修正しなければならない事項である（法法25①等）。

また、法人の利益計算が事実に基づいていないなど、公正妥当な会計処理の基準に従っていない場合（例えば、売上や費用の計上漏れ又は原価や損失の過大計上有るような場合）にも、申告調整により法人の企業利益を修正しなければならない。

したがって、法人が申告調整をしていない場合は、税務署長はこれらの事項について更正や決定をしなければならない。

税務調整事項をまとめると、主なものは次のとおりである。



## 第3章 益金の額の計算（その1）

法人税法第22条第2項は、各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、資本等取引以外のものに係る収益の額とすると規定している。この章では、収益の額とは何かについて学習する。

### 第1節 資産の販売等の収益の額

収益とは、各事業年度の所得の金額の計算上プラスの要素となるものをいい、前章第1節の2「益金の額に算入すべき金額とは何か」で学んだ商品・製品等の資産の販売による収益等、法人税法上の益金の額を構成する取引により收受する対価の額をいう。

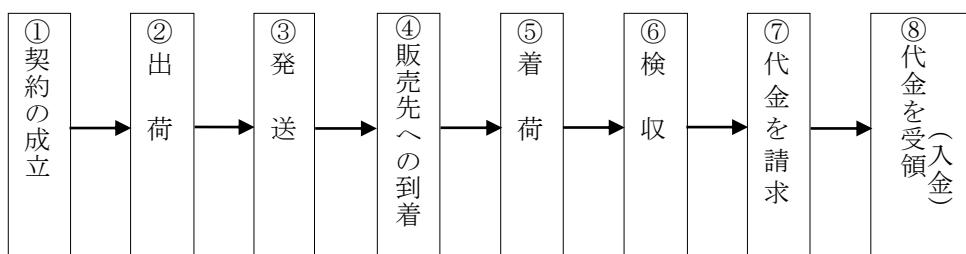
この節では、商品、製品等を販売した場合に、その収益の額をどの事業年度に計上すべきか（これを「収益の計上時期」という。）については、法人の取引態様（事業の種類）等によって異なるので、これらの収益の計上時期に関する法人税法上の取扱いを学習する。

#### 学習のポイント

- 1 商品や製品等の販売による収益はいつ計上するのか
- 2 請負による収益はいつ計上するのか
- 3 収益の計上基準について、法人税法上の特例はあるのか

#### 1 商品や製品等の販売による収益はいつ計上するのか

商品や製品等を販売した場合、通常次のような流れが考えられる。

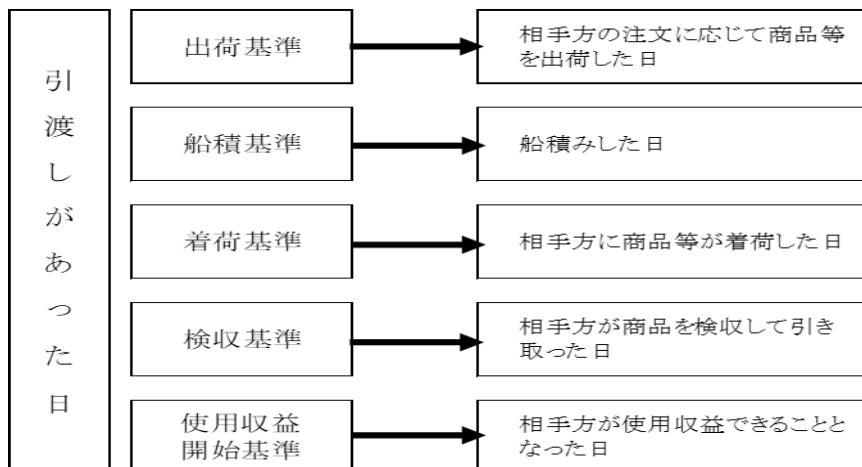


このような流れにより商品や製品等を販売した場合に、それによる収益をどの事業年度に計上するかによって「当該事業年度の収益の額」は変動し、ひいては課税所得にも大きな影響を及ぼすこととなる。例えば、ある商品を販売した場合に、その代金が入金した時に売上に計上する（会計学上の現金主義）か、それとも代金の入金の有無に関わりなく販売が行われた時に売上に計上する（会計学上の発生主義や実現主義）か、更に、販売が行われた時といつても契約成立の時か、出荷した時か、あるいは販売先に到着した時か、といった種々の時点が考えられ、いずれの時点を基準として収益を認識するかによって当該事業年度の収益の額は異なることとなる。

このため法人税法では、収益の計上時期について、各法人の任意に委ねるのではなく、課税の公平の観点から統一的に取り扱い、法人が商品等を販売した場合には、その収益の額は、商品等の「引渡しがあった日」に計上することとされている（法法22の2①）。これは、商品等の買主への引渡しという事実に基づいて収益が実現したとする考え方（これを「販売基準」という。）によるものである。

この引渡しがあった日がいつであるかということについては、種々の基準が考えられる。小売業者のように店頭で商品を販売している場合には、商品を現実に相手方に手渡した時に引渡しがあったものと容易に判断できるが、卸売業者等が遠隔地の相手方に販売している場合には、現実問題としてどのような日をもって引渡しとみるかについては、必ずしも明らかではない。この判断の基準としては通常、次のように「出荷基準」、「検収基準」等に区分されているが、法人がその商品の種類や販売形態等に応じていずれかの合理的な基準を収益実現の認識基準として選び、毎期継続して適用すれば税法上もその計算が認められる。

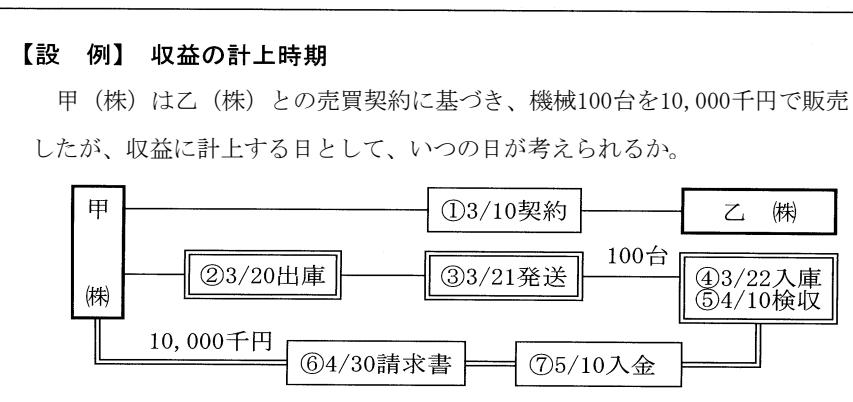
#### ☆ 商品等の「引渡し」があった日



上記の計上基準は、一般的な商品や製品等の販売形態の下における「引渡しがあった日」の収益の計上基準であるが、例えば、委託販売、ガス・水道・電気等の販売の場合には、継続適用を条件に例外処理（引渡しの日に近接する日）による収益計上も認められている。

#### 【参考法令・通達番号】

法法22の2①②、法基通2-1-2～2-1-4等



**【答】** ①⑥⑦については、収益の計上日とはならない。なぜなら、①の契約日にはいまだ商品の引渡しがなく、⑥の代金の請求日及び⑦の入金日は、商品の引渡しが既に完了した後の代金決済のための手続と決済手段にすぎないからである。

したがって、収益の計上する日としては、出荷基準による②の3月20日の出庫日、③の3月21日の発送日若しくは④の3月22日の入庫日（着荷日）か、又は検収基準による⑤の4月10日の検収日かのいずれかの日とするのが適当である。いずれの日にするかは、甲(株)が合理的な経理の基準を定め、毎期継続して適用すればよい。

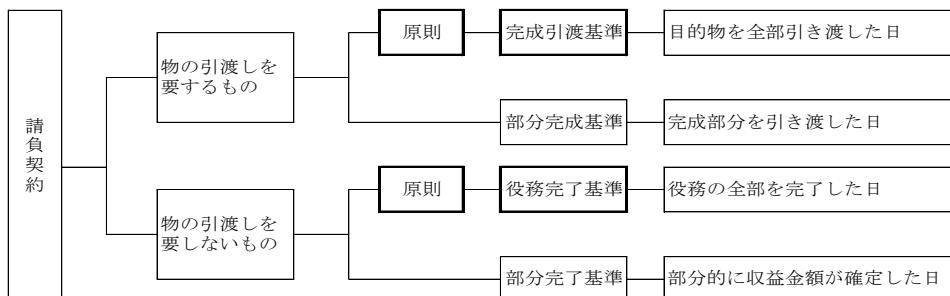
## 2 請負による収益はいつ計上するのか

請負には、建設請負のように物の引渡しを必要とするものと、運送や技術指導のように物の引渡しを必要としないで、役務の提供だけで完了するものがある。

これらの収益は、原則として、前者についてはその物の全部を引渡した日、後者については役務提供の全部を完了した日に収益に計上する（法22の2①）。

ただし、一個の建設工事等であっても、建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度、その引渡割合等に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合など、一定の事実がある場合には、その完成した部分（引渡量又は引渡割合）に区分した単位ごとにその収益を計上するいわゆる部分完成基準により収益を計上しなければならない。

### ☆ 請負契約による目的物の「引渡し等」のあった日



### 【参考法令・通達番号】

法基通2-1-1の4、2-1-21の7～2-1-21の11

## 3 収益の計上基準について、法人税法上の特例はあるのか

### (1) 延払基準（収益の計上時期を繰り延べるもの）

法人税法第64条の2第3項に規定するリース取引による同条第1項に規定するリース資産の引渡しを法人税法上「リース譲渡」という（法63）。

リース譲渡を行った場合で、目的物の引渡しのあったときに収益に計上するといふいわゆる「販売基準」に代えて、支払期日の到来した賦払金の合計金額に応じて経理するいわゆる「延払基準」の方法により経理した場合には、収益等の一部を繰り延べることが認められている。

当該延払基準による各事業年度の収益及び原価の額は、次の算式により計算する（法令124）。

当期の収益の額(費用の額) = 対価の額(原価の額) × 賦払金割合

$$\text{賦払金割合} = \frac{\text{分母のうち当期中に支払期日が到来する賦払金の合計額}}{\text{リース譲渡の対価の額}}$$

## (2) 工事進行基準（収益の計上時期を繰り上げるもの）

収益の計上時期の特例としては、この他に工事進行基準があり長期大規模工事（ソフトウェアの開発を含む）については「工事進行基準」が強制適用される（法法64①）。

また、長期大規模工事に該当しない工事についても、個別の工事ごとに工事進行基準を選択適用できるが、一旦適用したものについては継続性が要求される（法法64②）。

「長期大規模工事」とは、次の三つの要件を満たす工事をいう（法法64①）。

イ 工事の着手の日からその工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの期日までの期間が1年以上であること

ロ その工事の請負の対価の額が、10億円以上の工事であること（法令129①）

ハ 工事の契約において、その請負の対価の額の2分の1以上がその工事の目的物の引渡しの期日から1年を経過する日後に支払われることが定められていないものであること（法令129②）

工事進行基準の方法は、次の算式により計算された収益の額及び費用の額をその事業年度の益金の額及び損金の額に算入する方法とされている（法令129③）。

### [工事中の事業年度]

$$\begin{aligned} \text{当期に計上すべき収益の額} &= \text{請負の対価の額} \times \text{進行割合} - \text{既に収益の額として計上した金額} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{当期に計上すべき費用の額} &= \text{もられる工事原価の額} \times \text{進行割合} - \text{既に費用の額として計上した金額} \end{aligned}$$

### [引渡事業年度]

$$\begin{aligned} \text{当期に計上すべき収益の額} &= \text{請負の対価の額} - \text{既に収益の額として計上した金額} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{当期に計上すべき費用の額} &= \text{工事原価の額} - \text{既に費用の額として計上した金額} \end{aligned}$$

また、進行割合とは、次に掲げる算式による割合その他の工事の進行の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいう（法令129③）。

$$\text{進行割合} = \frac{\text{既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額}}{\text{期末の現況により見積もられる工事原価の額}}$$

なお、次のいずれかに該当するときは、長期大規模工事の請負の収益の額及び費用の額はないものとすることができる（法令129⑥）。

(イ) その事業年度終了の時において、その着手の日から6月を経過していないもの

(ロ) 進行割合が20%に満たないもの

#### 4 営業外収益はいつ計上するのか

##### (1) 固定資産の譲渡

固定資産の譲渡による収益の計上時期は、原則として、商品や製品等の販売と同様に「引渡しがあった日」とされている。また、例外処理（引渡しの日に近接する日）として「契約の効力発生の日」も認められている。

##### (2) 利子、受取配当

預金・貯金から生ずる利子の額は、原則として、その利子の計算期間の経過に応じて計上するとされている。また、一定のものについては、利払期基準も認められている。

なお、法人が他の法人から受ける剰余金の配当等（剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配など）については、原則として、その剰余金の配当等の金額が確定したときに計上するとされている。また、一定の場合には支払を受けた日（現金基準）も認められている。

【参考法令・通達番号】

法法22の2①②、法基通2-1-14、法基通2-1-24、法基通2-1-27、2-1-28

### 第2節 資産の無償譲渡による収益の額

法人が資産を無償で譲渡した場合であっても、その資産の時価相当額が収益の額に含まれる。

この節では、資産の無償譲渡についての法人税法上の取扱いを学習する。

-----  
学習のポイント-----

資産を無償で譲渡した場合は、時価で収益に計上するのか

#### ○ 資産を無償で譲渡した場合は、時価で収益に計上するのか

法人が無償で資産を譲渡した場合には、企業会計では現実には金銭等の授受がないので、これを収益とはしない。

しかし、法人税法では、法人が他の者と取引を行う場合には、全ての資産は、時価によって取引されたものとみなして課税所得を計算するのが原則となっている（法法22の2④）。

したがって、法人の所有資産を第三者に無償又は低廉な価額で譲渡しても、その譲渡によって収入すべき金額は、その法人の収益として益金の額に算入すると同時に、その金額を相手方に対して贈与したものとされ、それによって生じた損失は原則として寄附金となる。この場合、その相手方が法人の役員又は使用人の場合はその者に対する給与となる（法法37⑦⑧、34、36）。

【参考法令・通達番号】

法基通9-2-9、法基通9-2-10

**【設 例】 資産の無償譲渡等による収益の額**

A法人が所有している土地（帳簿価額500万円、時価5,000万円）を、  
例えば①無償でB法人に譲渡した場合、②低廉な価額（2,000万円）で  
譲渡した場合、税務上の仕訳はどのようになるか。

なお、A法人とB法人との間に完全支配関係（※）はない。

**【答】**

## ① 税務上の仕訳（無償譲渡）

[譲渡法人] (A法人)

(土地譲渡原価)	500万円	(土 地)	500万円
(寄 附 金)	5,000万円	(土地譲渡収益)	5,000万円

[譲受法人] (B法人)

(土 地)	5,000万円	(受 贈 益)	5,000万円
-------	---------	---------	---------

## ② 税務上の仕訳（低廉譲渡）

[譲渡法人] (A法人)

(土地譲渡原価)	500万円	(土 地)	500万円
(現 金)	2,000万円	(土地譲渡収益)	5,000万円
(寄 附 金)	3,000万円		

[譲受法人] (B法人)

(土 地)	5,000万円	(現 金)	2,000万円
		(受 贈 益)	3,000万円

※ 完全支配関係とは、第1章第8節2(3)欠損金の繰戻しによる還付（注2）を参照のこと。  
また、完全支配関係がある場合の処理については、第11章第2節を参照のこと。

### 第3節 資産の無償譲受けによる収益の額

法人が他の者から資産等の贈与を受けた場合であっても、その資産の時価相当額が収益の額に含まれる。

この節では、資産の無償譲受けについての法人税法上の取扱いについて学習する。

----- 学習のポイント -----

資産を無償で譲り受けた場合は、時価で収益に計上するのか

○ 資産を無償で譲り受けた場合は、時価で収益に計上するのか

法人が他の者から資産を無償で譲り受けたり、債務の支払を免除されたりした場合には、法人の純資産がそれだけ増加するのであるから、その資産を譲り受けた時の時価に相当する金額や免除された債務の金額に相当する経済的利益の額を益金に算入する（法法22②）。

**【設 例】 資産の贈与（無償譲受け等）による収益の額**

B法人がA法人から土地（時価7,000万円）を、例えば無償又は低廉な価額で譲り受けた場合の仕訳はどのようになるか。

なお、A法人とB法人との間に完全支配関係はない。



**【答】① 譲受法人（B法人）の税務上の仕訳（無償譲受け）**

(土 地) 7,000万円 (受 贈 益) 7,000万円

**② 譲受法人（B法人）の税務上の仕訳（低廉譲受け）**

(土 地)	7,000万円	(現 金)	3,000万円
		(受 贈 益)	4,000万円

## 第4章 益金の額の計算（その2）

法人税法第22条第2項は、各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外のものに係る収益の額とすると規定している。

この章では、法人税法上の別段の定めによる益金不算入について学習する。

法人税法上の別段の定めには、例えば次のものがある。

- ① 受取配当等の益金不算入（法法23、23の2）
- ② 資産の評価益の益金不算入（法法25）
- ③ 完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の益金不算入（法法25の2）
- ④ 還付金等の益金不算入（法法26）

### 第1節 受取配当等

法人が他の内国法人から配当等を受けた場合には、その受取配当等は、企業会計上では収益として計上されるが、法人税法上は一定の申告手続を条件に、その配当等に係る株式等の区分に応じて、その配当等の額の全額又は一定の算式により計算した金額を益金の額に算入しないこととしている（法法23）。

この節では、受取配当等の益金不算入制度について学習する。

#### 学習のポイント

- 1 なぜ受取配当等を益金の額に算入しないのか
- 2 益金不算入の対象となる受取配当等にはどのようなものがあるのか
- 3 受取配当等の益金不算入額の計算はどのように行うのか
- 4 受取配当等の益金不算入制度の適用を受けるためにはどうしたらよいか

#### 1 なぜ受取配当等を益金の額に算入しないのか

##### (1) 法人の性格に関する考え方

法人税法上、受取配当等を益金の額に算入するかしないかは、法人の所得に対して法人税を課税すると同時に、法人から配当を受けた個人株主に対して所得税を課税することとの関連をどのように考えるかという点にある。

この点について、法人の性格に関する考え方として、従来から次の二つの考え方がある。

##### イ 法人を自然人である個人と並んで独立した納税者であるとする考え方（法人実在説）

この考え方によると、法人は個人株主とは別個の課税単位であって、個人株主とは無関係に独立して法人税が課税されることとなるから、法人税が課税された所得から支払われた配当金に対して所得税を課税しても、法人・個人間の調整は必要としないこととなる。

□ 法人は単に株主の集合体であるとする考え方（法人擬制説）

この考え方によると、法人に独立した納税義務ではなく、法人の所得に対する課税は、個人の所得税の前払となる。法人株主に対する配当等の額には、法人税が課税されるのであるから、個人の所得税の計算をする際に、課税済の法人税に相当する金額を控除することが必要になる。

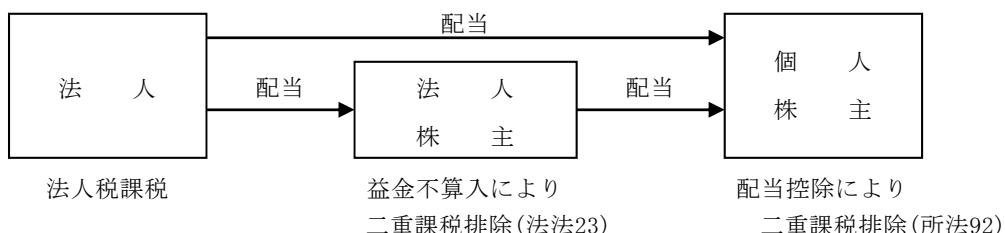
## (2) 現行の税制の考え方

現行の税制では、基本的には、法人税は所得税の前払とする法人擬制説の考え方が採られている。したがって、法人の段階で納付した法人税に相当する金額を、その配当等を受けた個人が納付する所得税額から控除するという仕組みとなっている（配当控除…所法92）。

このため、内国法人とその株主である個人との中間段階に、他の法人が株主として存在するときは、その中間段階にある法人が受け取る配当等の額にそのまま課税すると、最終的に個人段階で納付する所得税額から法人税相当額を控除する際に、中間段階で法人税が課税された回数に応じて、その都度、配当控除額を定めなければならない。しかし、そのような計算は技術的に不可能であることから、株主である法人が受け取った配当等の額については、益金の額に算入しないこととしてこの問題を解決している。

なお、法人企業の投資目的での株式保有の高まり等の諸情勢も考慮し、持株比率が低い株式等に係る配当等の額については、二重課税を完全には調整せず、益金の額に算入することとしている。

### 【二重課税排除の措置】



## 2 益金不算入の対象となる受取配当等にはどのようなものがあるのか

受取配当等の益金不算入の規定は、法人・個人間の二重課税を避ける趣旨のものであり、その適用を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は、株式等又は出資に係るものに限られる。したがって、同じ配当という用語が使われていても、次のとおり益金不算入となるものとならないものとがある。

### (1) 益金不算入となるもの

- ① 剰余金の配当（株式等に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの並びに分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）若しくは利益の配当（分割型分配によるもの及び株式分配を除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額（法法23①一）
- ② 投資信託及び投資法人に関する法律第137条（金銭の分配）の金銭の分配（出資総額等の減少に伴う金銭の分配を除く。）の額（法法23①二、会規8の4）
- ③ 資産の流動化に関する法律第115条第1項（中間配当）に規定する金銭の分配の額（法法23①三）

- ④ 特定株式投資信託(外国株価指数連動型特定株式投資信託を除く。)の収益の分配額（措法67の6）

## (2) 益金不算入となるものの

- ① 外国法人、公益法人等又は人格のない社団等から受ける配当等の額（法法23①）
- ② 保険会社の契約者配当の額（法法60①）
- ③ 協同組合等の事業分量配当等の額（法法60の2）
- ④ 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額（旧法法23①三、旧法令19）
- ⑤ 特定目的会社及び投資法人から受ける配当等の額（措法67の14⑥、67の15⑥）

### 【参考】

#### 1 短期保有株式等の不適用

配当等の額の元本である株式等をその配当等の額の支払に係る基準日以前1月以内に取得し、かつ、その株式等又はその株式等と銘柄を同じくする株式等を基準日後2月以内に譲渡した場合には、譲渡した株式等（短期所有株式等）の配当等の額については、益金不算入制度の適用がない（法法23②）。これは、個人株主が配当の支払に係る基準日の直前に株式を配当含み価額で法人に譲渡し、配当の権利確定後に配当落価額で買い戻すことにより、法人が受けたその株式等に係る配当等の額は益金不算入となり、さらに法人における買入価額と売却価額との差額は損金の額に算入される結果となることから、配当等の額に対する課税を回避する行為を防止する方策として設けられた規定である。

#### 2 外国子会社から受ける配当等の益金不算入

内国法人が外国子会社（その内国法人の持株割合が25%以上で、かつ、その配当等の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き保有しているもの）から受ける剰余金の配当等の額については、一定の申告手続を条件に、外国子会社から受ける配当等の額の95%相当額を、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととしている（法法23の2、法令22の4）。これは、外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備が求められる中、税制の中立性の観点に加え、二重課税の排除及び税制の簡素化の観点から導入された制度である。

#### 3 受取配当等の益金不算入額の計算はどのように行うのか

法人の保有する株式等を、①完全子法人株式等（株式等保有割合が100%のもの）のグループ、②関連法人株式等（株式等保有割合が1/3を超えるもの）のグループ、③他の株式等（株式等保有割合が5%超1/3以下のもの）のグループ及び④非支配目的株式等（株式等保有割合が5%以下のもの）のグループの四つに分けて、それぞれ次の①から④までに掲げる算式により計算した額の合計額が受取配当等の益金不算入額となる（法法23①④⑤⑥⑦）。

#### 【計算式】

受取配当等の益金不算入額は、①から④までに掲げる算式により計算した額の合計額となる。

- ① 完全子法人株式等に係る配当等の額（全額）
  - ② 関連法人株式等に係る配当等の額 - 関連法人株式等に係る負債利子額（注）
  - ③ 他の株式等に係る配当等の額 × 50%
  - ④ 非支配目的株式等に係る配当等の額 × 20%
- （注）関連法人株式等に係る負債利子額の控除（法法23④）

負債利子とは、その株式等の取得に要した借入金等の利子のことという。負債利子を控除することとしている趣旨は、仮に受取配当等の全額を益金不算入とし、期中における支払利子を損金の額に算入することとすると、例えば、

借入金により株式を取得したような場合には、受取配当等は益金不算入となった上、更にその借入金の利子が損金の額に算入されることとなり、不合理な結果となることによるものである。

## 【参考】

平成27年度税制改正において、受取配当等の益金不算入制度について、次のとおり見直しが行われた（平成27年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税法について適用される）。

【改正前】		【改正後】	
区分	不算入割合	区分	不算入割合
完全子法人株式等 (株式等保有割合100%)	全額	完全子法人株式等 (株式等保有割合100%)	全額
関係法人株式等 (株式等保有割合25%以上)	全額 (負債利子の控除あり)	関連法人株式等 (株式等保有割合3分の1超)	全額 (負債利子の控除あり)
上記以外の株式等	100分の50 (負債利子の控除あり)	その他の株式等	100分の50
		非支配目的株式等 (株式等保有割合5%以下)	100分の20
		証券投資信託（注）	（全額益金算入）

（注）益金不算入の対象となる配当等の額から「公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額」が除外され、その全額を益金算入することとされた（旧法23①三、旧法令19）。ただし、特定株式投資信託（外国株価指数連動型特定株式投資信託を除く。）の収益の分配の額については、その受益権を株式等と同様に扱い、非支配目的株式等として、その収益の分配の額の100分の20相当額を益金不算入とすることとされた（措法67の6）。

## 4 受取配当等の益金不算入制度の適用を受けるためにはどうしたらよいか

受取配当等の益金不算入の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、その記載された金額を限度として適用される（法法23⑧）。

## 【設例】

甲株式会社（資本金1,000万円）の平31.4.1～令2.3.31事業年度の雑収入勘定の中に次のものが計上されている。これにより受取配当等の益金不算入額を計算しなさい。

（摘要）	（税込収入金額）
① A株式に係る剰余金の配当	100,000 円…A株式は完全子法人株式等に該当する。
② B株式に係る剰余金の配当	50,000 円…B株式の保有割合は3%である。
③ C株式に係る剰余金の配当	30,000 円…C社は外国法人である（外国子会社には該当しない）。
④ D協同組合出資分配金	40,000 円…未収金に計上している。
⑤ ハ事業分量配当金	20,000 円…未収金に計上している。
⑥ F証券投資信託の収益の分配金	40,000 円
⑦ H公社債投資信託の収益の分配金	50,000 円

上記の株式等は、いずれも前期以前から所有しており、計上額は全て当期に支払が確定しているものである。なお、負債利子の額はない。

## 【答】

## 1 受取配当等の益金不算入の対象とならないもの

- （1）C株式に係る剰余金の配当は外国法人（外国子会社には該当しない）から受けたものであり、

- 益金不算入の対象とならない。
- (2) D協同組合事業分量配当金は、出資に対するものではなく、支払法人の損金となるものであり、益金不算入の対象とならない。
  - (3) F証券投資信託の収益の分配金は、平成27年度税制改正以降、益金不算入の対象とならない。
  - (4) H公社債投資信託の収益の分配金は、公社債の譲渡益、利子等によって構成されており、配当に相当するものがないため、益金不算入の対象とならない。

## 2 益金不算入額の計算

### (1) 完全子法人株式等

A株式に係る剰余金の配当 100,000 円

### (2) 非支配目的株式等

B株式に係る剰余金の配当 50,000 円

D協同組合出資分配金 40,000 円

$$90,000 \text{ 円} \times 20/100 = 18,000 \text{ 円}$$

### (3) 益金不算入額

$$100,000 \text{ 円} + 18,000 \text{ 円} = 118,000 \text{ 円}$$

## 3 法人税の申告書上では「別表八(一)」と「別表四」に記入する。

【別表八(一)】

① 受取配当等の益金不算入に関する明細書				事業年	31・4・1 2・3・31	法人名	甲 株式会社	別表八(一)		
<b>御注意</b>				当年度実績により負債利子等の額を計算する場合				基準年度実績により負債利子等の額を計算する場合		
完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)				1	円 100,000	完全子法人株式等に係る受取配当等の額 (31の計)	14	円		
受取配当等の額 (34の計)				2		受取配当等の額 (34の計)	15			
関連法人債利子等の額の計算	当期に支払う負債利子等の額		3			当期に支払う負債利子等の額	16			
	連結法人に支払う負債利子等の額		4			国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額、関連者等に係る支払利子等の損金不算入額又は恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入額(別表十七(一)[35]と別表十七(二)[24]のうち多い金額)又は別表十七(二)[29]と別表十七(三)[17]のうち多い金額)	17			
	超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)[10])		5			超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)[10])	18			
	計 (3)-(4)-(5)+(6)		6			計 (16)-(17)+(18)	19			
	総資産価額 (29の計)		7			平成27年4月1日から平成29年3月31までの間に開始した各事業年度の負債利子等の額の合計額	20			
	期末関連法人株式等の帳簿価額 (30の計)		8			同上の各事業年度の関連法人株式等に係る負債利子等の額の合計額	21			
	受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (7)×(9)/(8)		9			負債利子控除割合 (21)/(20) (小数点以下3位未満切捨て)	22			
	その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)		10			受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (19)×(22)	23	円		
	非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)		11			その他株式等に係る受取配当等の額 (37の計)	24			
	受取配当等の益金不算入額 (1)+(2)-(10)+(11)×50%+(12)×20%又は40%		12	90,000		非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (43の計)	25			
当年度実績による場合の総資産価額等の計算				13	118,000	受取配当等の益金不算入額 (14)+(15)-(23)+(24)×50%+(25)×20%又は40%	26			
区分			総資産の帳簿価額	連絡法人に支払う負債利子等の元本の負債の額等	総資産価額	期末関連法人株式等の帳簿価額				
			27		28	29	30			
前期末現在額			円		円	円	円			
当期末現在額										
計										
受取配当等の額の明細										
完全子法人株式等	法人名	本店の所在地	受取配当等の額の計算期間		受取配当等の額					
	A				31					
					100,000円					
計						100,000				
関連法人株式等	法人名	本店の所在地	受取配当等の額の計算期間	保有割合	受取配当等の額	左のうち益金の額に算入される金額	益金不算入の対象となる金額 (32)-(33)			
					32	33	34			
					円	円	円			
計										
その他株式等	法人名	本店の所在地	受取配当等の額の計算期間		受取配当等の額	左のうち益金の額に算入される金額	益金不算入の対象となる金額 (35)-(36)			
					35	36	37			
					円	円	円			
計										
非支配目的株式等	法人名	本店の所在地	基準日	保有割合	受取配当等の額	左のうち益金の額に算入される金額	益金不算入の対象となる金額 (41)-(42)			
	A		38	39	40	41	42			
	B				50,000円	円	50,000円			
D					40,000		40,000			
					計	90,000	90,000			

【別表四】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年	31・4・1 2・3・31	法人名	甲 株式会社
御注意	区分	総額		処分	
		①	円	留保	社外流出
当期利益又は当期欠損の額	1				
損金経理をした法人税及び地方法人税(附帯税を除く。)	2				
損金経理をした道府県民税及び市町村民税	3				
加損金経理をした納税充当金	4				
損金経理をした附帯税(利子税を除く。)附加金、延滞金(延納分を除く。)及び過怠税	5				
減価償却の償却超過額	6				
役員給与の損金不算入額	7				
交際費等の損金不算入額	8				
算	9				
	10				
小計	11				
減価償却超過額の当期認容額	12				
納税充当金から支出した事業税等の金額	13				
受取配当等の益金不算入額 (別表八(一)[13]又は[26])	14	118,000		※	118,000
外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額 (別表八(二)[26])	15			※	
受贈益の益金不算入額	16			※	
適格現物分配に係る益金不算入額	17			※	
法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額	18				
算	19			※	
所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	20				
小計	21			外※	
仮	22			外※	
(1)+(11)-(21)					
関連者等に係る支払利息等の損金不算入額 (別表十七(二)[24]又は[29])	23			その他	
超過利息の損金算入額 (別表十七(二)[10])	24△			※	△
仮計 (22)から(24)までの計)	25			外※	
被合併法人等の最終の事業年度の欠損金の損金算入額	26△			※	△
寄附金の損金不算入額 (別表十四(二)[24]又は[40])	27			その他	
沖縄の認定法人又は国家戦略特別区域における指定法人の所得の特別控除額(別表十一(一)[5の②]+別表十七(三の十二)[1])	28△			※	△
法人税額から控除される所得税額 (別表六(一)[6の③])	29			その他	
税額控除の対象となる外国法人税の額 (別表六(二)[7])	30			その他	
分配時調整外国税相当額及び外國關係会社等に係る控除対象所得額等相当額(別表六(五の二)[5の②]+別表十七(三の十二)[1])	31			その他	
組合等損失額の損金不算入額又は組合等損失超過合計額の損金算入額 (別表九(二)[10])	32				
対外船舶運航事業者の日本船による収入金額に係る所得の損金算入額又は益金算入額(別表十(四)[20],「21」又は「23」)	33			※	
合計 (25)+(26)+(27)+(28)+(29)+(30)+(31)+(32)±(33)	34			外※	
契約者配当の益金算入額 (別表九(一)[13])	35				
特定目的会社等の支払担当又は特定目的会社に係る受益法人の利益の分配等の損金算入額 (別表十(七)[13],別表十(八)[11]又は別表十(九)[16]若しくは[33])	36△	△			
中間申告における繰戻しによる還付に係る災害損失欠損金額の益金算入額	37			※	
非適格合併又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	38			※	
差引計 (34)から(38)までの計)	39			外※	
欠損金又は災害損失金等の当期控除額 (別表七(一)[4]の計)+(別表七(二)[9]若しくは[21]又は別表七(三)[10])	40△			※	△
総計 (39)+(40)	41			外※	
新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除額 (別表十(三)[43])	42△			※	△
農業経営基盤強化準備金積立額の損金算入額 (別表十二(十三)[10])	43△	△			
農用地等を取得した場合の圧縮額の損金算入額 (別表十二(十二)[43]の計))	44△	△			
関西国際空港用地整備準備金積立額、中部国際空港整備準備金積立額又は再投資等準備金積立額の損金算入額(別表十二(十一)[5],別表十二(一)[10]又は別表十二(十四)[12])	45△	△			
残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	46△	△			
所得金額又は欠損金額	47			外※	

別表四

〔47〕の〔①〕欄の金額は、〔②〕欄の金額に〔③〕欄の本書の金額を加算し、これから「※」の金額を加減算したことになりますから留意してください。

## 第2節 資産の評価益

法人の有する資産の時価が帳簿価額を上回った場合に、評価換えをしてその帳簿価額を増額したときには、評価益が発生する。

この節では、資産の評価益の取扱いについて学習する。

### ----- 学習のポイント -----

- 1 資産の評価益は益金の額に算入されるのか
- 2 資産の評価益は益金の額に算入される場合があるのか

### 1 資産の評価益は益金の額に算入されるのか

会社法や企業会計では資産の帳簿価額は、原則としてこれを取得するために要した金額を基礎とする、いわゆる「取得原価主義」が採られている（会社法431、会規5①）。法人税法上も評価換えに基づく課税所得の恣意的調整等が行われる点を考え、法人が資産の評価換えを行い評価益を計上しても、法人税法上は原則として評価換えがなかったものとし、その評価益は益金不算入としている（法法25）。

【参考法令・通達番号】

法基通4-1-1

### 2 資産の評価益は益金の額に算入される場合があるのか

資産の評価換えは原則的には認められないであるが、次のような場合の評価益については、その資産の時価を限度として益金の額に算入することとしている。

- ① 内国法人が会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従って評価換えをする場合（法法25②）
- ② 内国法人について再生計画認可の決定があったこと等により評価換えをする場合（法法25③）
- ③ 保険会社が保険業法第112条（株式の評価の特例）に規定に基づいて保有株式の評価換えをする場合（法法25②、法令24）

【参考法令・通達番号】

法基通4-1-2

## 第3節 受贈益

法人が、他の者から資産を無償又は低額で取得した場合及び他の者から債務の免除を受けた場合には、原則として、その資産の譲受価額と時価との差額及び債務免除された額が、その支出（債権放棄）側の損金算入の有無にかかわらず、収益として益金の額に算入される（法法22②）。

この節では、完全支配関係にある法人間において寄附を受けた側の受贈益の取扱いについて学習する。

学習のポイント

完全支配関係がある法人間の受贈益は、益金の額に算入されるのか

○ 完全支配関係がある法人間の受贈益は、益金の額に算入されるのか

内国法人が各事業年度においてその内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額は、その受贈益の額を受けた内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されない（法法25の2）。この場合の受贈益の額については、法人税法上の寄附金の額の定義と完全に裏表の関係になっている（法法25の2②、③、法法37⑦、⑧）。

なお、完全支配関係については、第1章第8節（2（3）欠損金の繰戻しによる還付（注2））参照のこと。

【参考法令・通達番号】

法法37②、81の6②

## 第4節 還付金等

法人税や住民税等の納め過ぎた税金は、還付される。

この節では、還付金の取扱いについて学習する。

学習のポイント

法人税等の還付金は、益金の額に算入されるのか

○ 法人税等の還付金は、益金の額に算入されるのか

法人税や地方税である住民税（都道府県民税、市町村民税）等は、法人の所得等を課税標準として課税され、その所得の中から支払われるべきものであり、課税所得金額の計算上損金の額に算入されない（法法38）。このように、納付しても損金の額に算入されない法人税等が過誤納等により還付された場合には、その還付金の受入れによる収益は益金の額に算入されない。また、還付を受ける金額が他の未納の税額に充当される場合も同様である（法法26）。つまり、納付したとき損金とならなかつた法人税等の還付金を益金として所得の計算を行えば、二重課税となるからである。

## 第5章 損金の額の計算（その1）

法人税法第22条第3項は、その事業年度の損金の額に算入すべき金額について、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の売上原価（同項第一号）、販売費、一般管理費その他の費用（同項第二号）及び損失（同項第三号）の額とすると規定している。このうち、その事業年度の売上原価については、その事業年度の収益に対応する原価であることを明らかにしている。

しかし、この収益に対応する原価を算出するための棚卸資産の評価や減価償却資産等の償却費の計算は、企業会計における損益計算の重要な要素であり、それぞれの法人の実態に即したいくつかの評価方法や償却方法が考えられており、いずれの方法を選択するかによって原価の額は異なってくる。

このような重要な意味を持つ評価方法や償却方法について、法人が課税所得の計算上恣意的に選択できることとすると、課税の公平を欠くおそれがある。このため法人税法は、別段の定めとして第29条、第31条、第32条の規定をおき、法人が採用できる評価方法や償却方法等について定めている。

この章では、売上原価の計算と棚卸資産の評価や減価償却資産等の償却費の計算について学習する。

### 第1節 棚卸資産の売上原価の計算

この節では、各事業年度の販売収益に対応する売上原価を決定するために必要な棚卸資産の範囲、評価方法等について学習する。

#### 学習のポイント

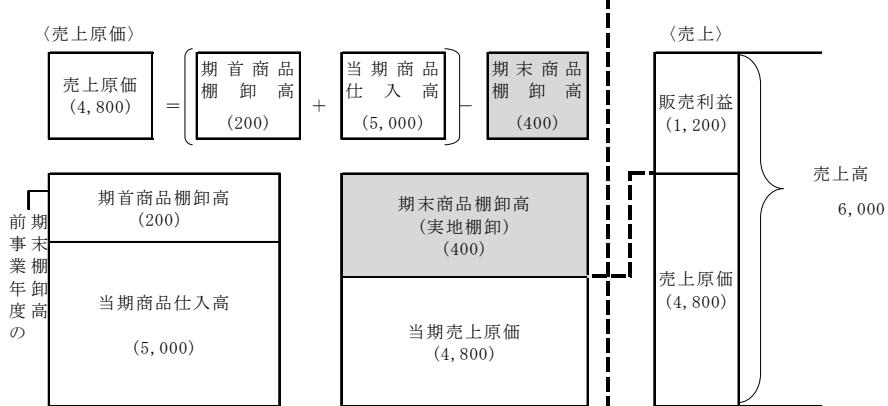
- 1 売上原価はどのように求めるのか
- 2 棚卸資産とはどのようなものか
- 3 棚卸資産の取得価額にはどのようなものが含まれるのか
- 4 棚卸資産の価額の計算はどのように行うのか
- 5 棚卸資産の評価方法にはどのような方法があるのか
- 6 評価方法の選定や届出はどうするのか

#### 1 売上原価はどのように求めるのか

企業会計上、商品や製品の販売利益は、売上高から売上原価を差し引いて計算する。

**売上原価**とは、商品等の仕入高のうち当期の売上高に対応するもので、次の算式により計算する。

(期首商品棚卸高 + 当期商品仕入高) - 期末商品棚卸高 = 売上原価



上記の売上原価を求める算式において、期首商品棚卸高は既に前期末に確定しており、当期商品の仕入高についても取引高は確定していることから、当期の売上原価の金額は、期末の商品棚卸高がいくらであるか明らかになれば確定する。この場合、期末の商品棚卸高の算出（評価）が過少に行われれば、売上原価の額は過大に計算されて結果的に利益の額が過少に計上される。逆に、期末の商品棚卸高の算出（評価）が過大に行われれば、売上原価の額が過少に計算されて結果的に利益の額は過大に計上されることとなる。

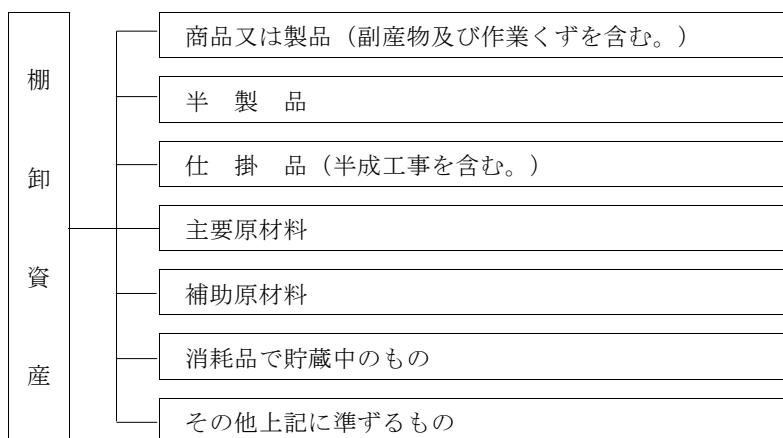
このように、商品棚卸高の期末評価は、企業会計における損益計算の重要な要素であり、法人税法における所得金額の計算上も極めて重要な意味を持つものである。

## 2 棚卸資産とはどのようなものか

法人税法において棚卸資産とは、商品、製品その他の資産で棚卸しをすべきもの（有価証券及び短期売買商品を除く。）をいう（法2二十）。この棚卸しをすべきものとは、販売のために保有される物品や販売を目的とする製品の製造のために使用される物品をいう。

例えば、同じ種類の自動車であっても、一般に事業で使用している自動車は固定資産となるが、自動車販売業の販売用の自動車は棚卸資産となる。

棚卸資産とすべき具体的なものとしては、次のものがある（法令10）。



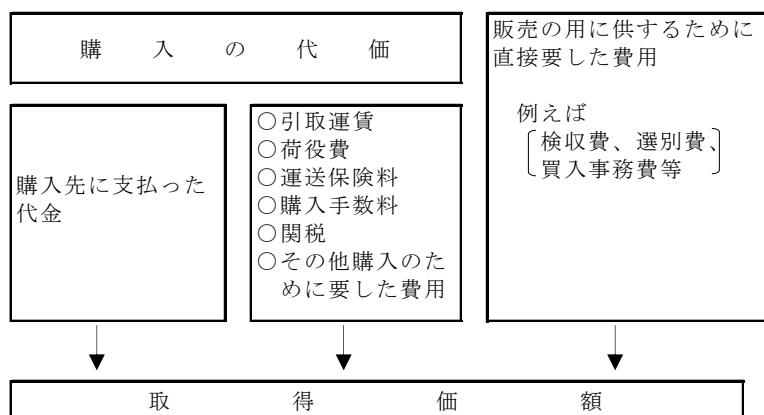
(注) 有価証券については、その性質の違いから棚卸資産には含まれず、別に譲渡損益及び評価方法が定められている（法法61の2①、61の3①）。また、平成19年度税制改正によって、短期売買商品（短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で取得した資産として政令で定めるもの（有価証券を除く。）をいう。法法61①）の譲渡損益及び時価評価損益の益金又は損金算入制度（法法61、法令118の4）が創設されたため、短期売買目的の金、銀、白金等は、棚卸資産から除かれた。

### 3 棚卸資産の取得価額にはどのようなものが含まれるのか

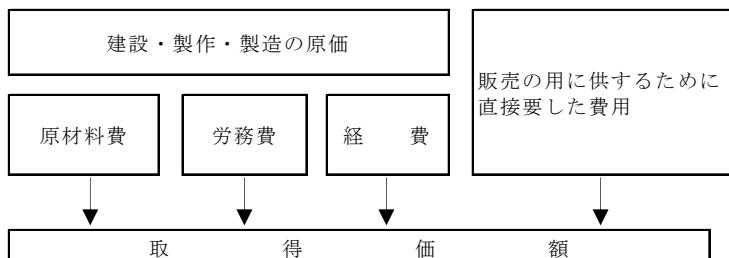
棚卸資産の取得価額は、棚卸資産の評価額を計算するための基礎となる金額である。

例えば、購入又は自己が製造等をした棚卸資産の取得価額は、次のようなものから構成される（法令32）。

#### (1) 購入した棚卸資産



#### (2) 自己が製造等をした棚卸資産



### 4 棚卸資産の価額の計算はどのように行うのか

期末商品棚卸高とは、商品等の仕入高のうち当期の売上に対応しないものであり、いわゆる売れ残った商品分の仕入高である。この期末商品棚卸高は、法人がその事業年度終了の時に有する個々の棚卸資産の評価額を合算した集合体の概念であり、次の算式で求めることができる。

$$\boxed{1 \text{ 単位当たりの評価額}} \times \boxed{\text{期末在庫数量}} = \boxed{\text{期末商品棚卸高}}$$

法人税法は、各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の損金の額に算入する

売上原価等を算定する場合におけるその算定の基礎となる棚卸資産の価額は、法人の選定した評価方法により評価した金額とすることとしている（法29）。

上記の1単位当たりの評価額は、その種類、品質及び型の異なるごとに区分して、決定される（法令28①一の括弧書ほか）。

また、上記の期末の在庫数量は、棚卸資産について事業年度終了の時に、実際に棚卸しを行って数量を確認する方法（実地棚卸法）があるが、この方式では盗難等による減損等が確認できない欠点がある。このため受払帳等により把握する方法（帳簿棚卸法）を併用することにより期末在庫数量を確定することとなる。

【参考法令・通達番号】

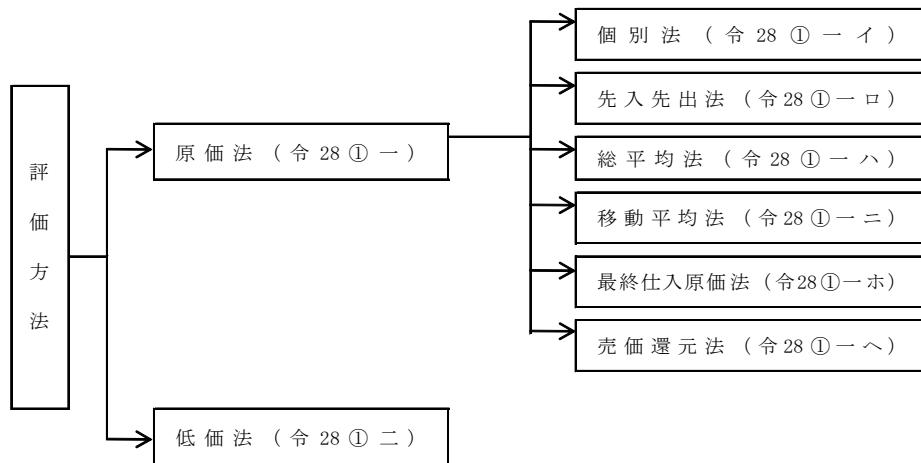
法基通5-4-1

【例示】		区分 単価 数量(実地棚卸) 棚卸金額		
種類、品質、型の異なるごとに区分して計算する		A商品	30	100 3,000
		B商品	50	50 2,500
		C商品	100	80 8,000
		D商品	20	120 2,400
		合計		15,900
期末商品棚卸高				

## 5 棚卸資産の評価方法にはどのような方法があるのか

期末棚卸高の評価いかんによって利益の額の操作が可能であることから、法人税法は、法人の恣意的な利益操作を防ぎ、適正な所得金額を計算するために、棚卸資産の期末評価の方法を規定し、法人がその中から選定した方法により、継続的に評価するよう定めている。

棚卸資産の期末評価の方法として選定することができる原則的な評価方法は、次のとおり原価法と低価法とに分けられ、原価法は更に6つに区分される（法令28）。



### (1) 原価法

原価法は、棚卸資産の期末評価額を、個別法以下6種類の方法のうちいずれかの方法により算出したその資産の取得価額をもって評価額とする方法である（法令28①一）。

ここでは原価法のうち、先入先出法、最終仕入原価法について説明する。

イ 先入先出法 …… 期末棚卸資産が、後に取得したものから順次構成されているものとみなし、そのみなされた棚卸資産の取得価額を期末の評価額とする方法である（法令28①一口）。

したがって、物価が上昇傾向にある時には、前に低い価額で仕入れたものからまず販売されたものとして計算されるため、期末棚卸資産が高く評価され、販売利益が多く計算されることとなる。

#### 【例　示】

A商品の取引が、次のとおりであったとすれば、

摘要	受入			払出 数量
	数量	単価	金額	
繰越	個	円	円	個
第1回仕入	100	100	10,000	
売上	200	120	24,000	
第2回仕入				150
売上	100	140	14,000	100
	400		48,000	250
				期末残150個

先入先出法では、期末残150個は第2回目の仕入の100個と第1回目の仕入のうち50個が残っているものとして評価するので、次のように計算される。

$$\text{期末評価額} (140\text{円} \times 100\text{個}) + (120\text{円} \times 50\text{個}) = 20,000\text{円}$$

$$\begin{array}{lll} (\text{繰越高}) & (\text{仕入高}) & (\text{期末残高}) \\ \text{売上原価} & 10,000\text{円} + 38,000\text{円} & - 20,000\text{円} = 28,000\text{円} \end{array}$$

ロ 最終仕入原価法 …… 事業年度の最後に取得したものの単価を用いて期末棚卸資産を評価する方法である（法令28①一ホ）。

この方法は、時価に近い評価となり、棚卸資産の数量が確認できれば評価が容易である。したがって、期末近くに時価の下落がある時には、期末棚卸資産が低く評価されるため、販売利益が少なく計算されるという特徴がある。

**【例 示】**

前記例示のA商品を最終仕入原価法で評価すると、最後の仕入の1単位当たりの取得価額が基礎となるので、次のように計算される。

$$\begin{array}{ll} \text{期末評価額} & 140\text{円} \times 150\text{個} = 21,000\text{円} \\ & (\text{繰越高}) \quad (\text{仕入高}) \quad (\text{期末残高}) \\ \text{売上原価} & 10,000\text{円} + 38,000\text{円} - 21,000\text{円} = 27,000\text{円} \end{array}$$

**(2) 低価法**

低価法は、棚卸資産の期末評価額を、次のうちいずれか低い方の価額とする方法である（法令28①二）。

- ① 原価法のうち法人が選定した方法により評価した価額（原価）
- ② 期末におけるその棚卸資産の価額（税法上の時価）

【参考法令・通達番号】

法基通5-2-9～5-2-11

**(3) 特別な評価方法**

法人は、(1)の原価法又は(2)の低価法による評価の方法に代えてこれらの評価の方法以外の評価の方法を探ることができる。

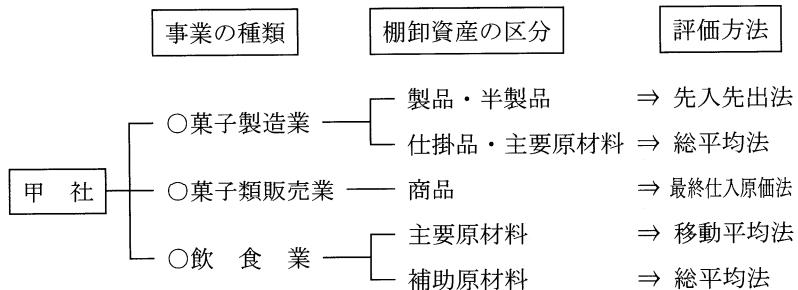
この特別な評価の方法による場合には、所定の事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出し、その承認を受けなければならない（法令28の2①②）。

すなわち、承認を受けようとする評価の方法が企業の実態に即し、かつ、合理性がなければならず、その評価の方法を採用することによってその事業年度の所得の金額の計算が適正に行われ難いと認められるものについては税務署長はその申請を却下することとなる（法令28の2③）。

**6 評価方法の選定や届出はどうするのか****(1) 評価方法の選定**

法人は、その営んでいる事業の種類ごと、かつ、商品又は製品、半製品、仕掛品などの棚卸資産の区分ごとに、それぞれ評価方法を選定しなければならない（法令29①）。

すなわち、法人がどの評価方法を選定するかは法人の合理的選択に任されており、法人の実態に最も適した方法で売上原価の計算が行われることを予定している。

**評価方法の選択例**

## (2) 評価方法の届出

法人が選定した評価方法は、次の区分に応じて、その該当する日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに所轄税務署長に届出する必要がある（法令29②）。

- ① 新たに設立した法人……………→設立の日
- ② 新たに収益事業を開始した法人…→開始した日
- ③ 他の種類の事業を開始した法人…→開始した日
- ④ 事業の種類を変更した法人………→変更した日

【参考法令・通達番号】

法基通5-2-12

## (3) 評価方法の変更

法人が選定した評価方法は、継続して適用しなければならないが、これを変更する場合には、変更しようとする事業年度開始の日の前日までに変更承認申請書を提出して所轄税務署長の承認を受ける必要がある（法令30②）。

【参考法令・通達番号】

法規9の2、法基通5-2-13

## (4) 法定評価方法

法人が評価方法の届出をしなかった場合や届け出た方法により評価しなかった場合には、**最終仕入原価法**による原価法によって評価したものとされる（法令31①）。

## 第2節 減価償却資産の償却費の計算

法人が事業のために使用する建物、機械等の固定資産の取得のために要した費用は、減価償却という手続によって各事業年度に配分（費用配分）される。

この節では、法人税法に定める減価償却資産の範囲、取得価額、減価償却等について学習する。

### 学習のポイント

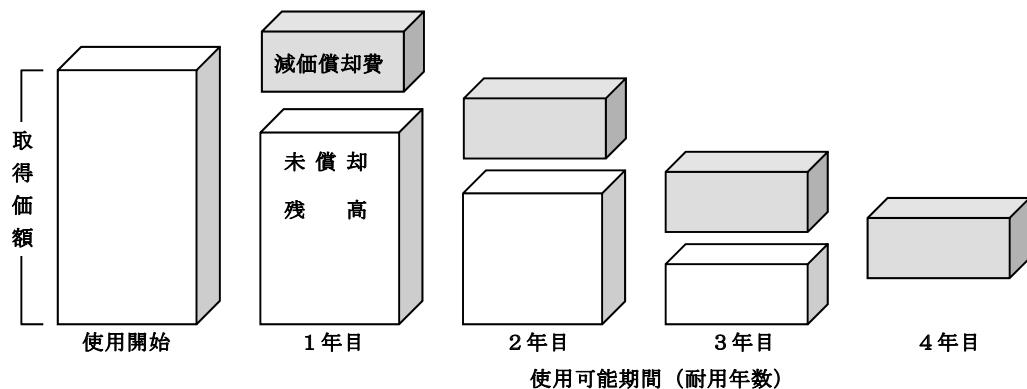
- 1 減価償却とは何か
- 2 減価償却の対象となる資産にはどのようなものがあるのか
- 3 取得価額には購入代金の他にどのような費用が含まれるのか
- 4 固定資産を修理、改良等するために支出した費用は損金となるのか
- 5 取得価額の全額を償却できるのか
- 6 使用可能期間（耐用年数）は任意に定めてよいのか
- 7 減価償却の方法にはどのようなものがあるのか
- 8 償却費として損金の額に算入する金額は任意でよいのか
- 9 償却方法の選定と届出はどうするのか

### 1 減価償却とは何か

法人が事業に使用する建物、機械等の固定資産（減価償却資産）を取得するために支出した費用の額（取得費）は、その全額を取得した事業年度の費用とするのではなく、その固定資産が事業のために使用されることによって年々減価する部分に相当する金額を費用として計上するのが合理的である。

つまり、固定資産が時の経過及び使用によって物理的に劣化し又は経済的に減少するという点に着目して、減価償却資産の取得価額を一定の方法により使用可能期間の各事業年度ごとに、かつ、継続的に費用化する手続を「減価償却」といい、その手続により各事業年度に配分され費用化される金額を「減価償却費」という。

使用可能期間4年の資産の減価償却のイメージ



(注) 有形減価償却資産及び生物の備忘価額1円を除いて、その取得価額の全額を償却費として計上することができる。

法人税法では、企業会計で一般的に認められている減価償却費を損金の額に算入することを認めている（法法22③）。

しかし、減価償却費は他の費用と異なり、実際の金銭の支出を伴わずに固定資産の価値減少分を法人内部の意思決定によって費用化するものであるので、減価償却費の計算の全てを法人の自主的な判断に任せた場合には、法人間の税負担の公平が確保できないこととなる。

そこで、法人税法では、その取得をした日及び法人が選択した償却の方法を基礎として、減価償却費の計算要素である①減価償却の基礎となる取得価額、②使用可能期間である耐用年数（耐令別表第一から第六）、③償却方法等の基本的事項の全てを規定し、法定の範囲内で減価償却費の損金算入を行うべきものであるとしている（法法31）。

## 2 減価償却の対象となる資産にはどのようなものがあるのか

固定資産とは、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産をいうが、その固定資産の全てが減価償却の対象となるものではない。

法人税法では、固定資産のうち減価償却をすべき資産を「減価償却資産」とし、限定列举して定めている（法法2二十三、法令13）。

減価償却資産を取得した場合には、これを資産に計上して事業の用に供した後に一定の方法により減価償却を行う。

なお、減価償却すべきものとして定められた資産であっても、事業の用に供していない資産や、時の経過によりその価値が減少しない資産は、減価償却の趣旨から減価償却の対象とされず、非減価償却資産としている（法令13括弧書）。

		減価償却資産		非減価償却資産 (減価償却できないもの)
資産	流動資産	・預貯金 ・有価証券 ・棚卸資産 ・貸付金 など	有償形却減資価産	建物、建物附属設備 構築物、車両運搬工具 器具備品 機械装置 など
	固定資産	・土地・借地権 ・減価償却資産 ・電話加入権 など	無償形却減資価産	特許権、実用新案権 商標権、営業権 ソフトウェア 鉱業権 など
	繰延資産	・開業費 ・開発費 ・社債等発行費 など	生物	牛、馬 果樹 など

【参考法令・通達番号】

法基通7-1-1～7-1-10

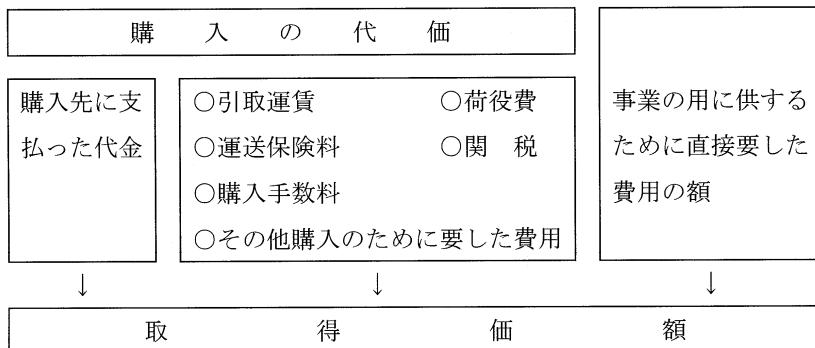
## 3 取得価額には購入代金の他にどのような費用が含まれるのか

減価償却資産の取得価額は、その使用可能期間にわたって償却費として配分される費用の額の計算を行う場合の基礎となる金額である。

また、将来これを譲渡したときの譲渡損益や減価償却資産から除却するときの除却損失の計算にも

関連する。

購入した減価償却資産の取得価額は、次のようなものから構成される（法令54）。



【参考法令・通達番号】

法基通7-3-1の2、7-3-3の2、7-3-5～7-3-7

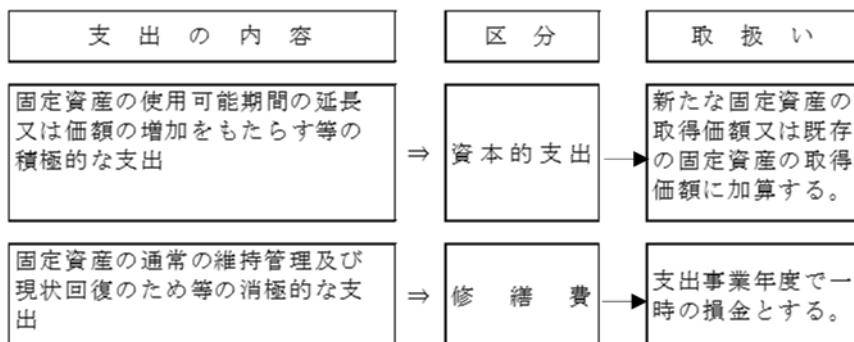
#### 4 固定資産を修理、改良等するために支出した費用は損金となるのか

固定資産を使用している途中で、その固定資産の破損や腐蝕に対して修理を加えたり、又は改良等を行う場合がある。これが単なる修繕であれば、その費用は全額が「修繕費」として損金となるが、使用可能期間が延びるような改良等に要した費用は、「資本的支出」として一時の損金には認められず、新たな固定資産の取得価額として又は既存の固定資産の取得価額に加算しなければならない（法令55）。

法人が修理、改良等のために支出した費用が、修繕費であるか資本的支出であるかを判定するのは、実務上かなり困難な問題であるので、法人税法では、次の部分に対応する金額が資本的支出であると定めている（法令132）。

- ① その固定資産の使用可能期間を延長させる部分
- ② その固定資産の価額を増加させる部分

この場合、①と②のいずれにも該当するときには、その多い方の金額が資本的支出となる。



なお、固定資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額及び価額を増加させる部分に対応

する金額は、次の算式により計算する。

① 使用可能期間を延長させる場合

$$\text{使用可能期間を延長させる部分に対応する金額} = \text{支出金額} \times \frac{\text{支出後の使用可能年数}}{\text{支出後の使用可能年数}} - \frac{\text{支出しなかった場合における通常の残存使用可能年数}}{\text{支出後の使用可能年数}}$$

② 價額を増加させる場合

$$\text{価額を増加させる部分に対応する金額} = \text{支出直後の価額} - \text{通常の管理や修理をしている場合において予測される支出直前の価額}$$

<①②どちらか多い方の金額が、資本的支出となる。>

【参考法令・通達番号】

法基通7-8-1～7-8-9

**【設 例】**

甲株式会社では、事務所1棟の修繕費1,200,000円を当期に支出したが、この事務所は、10年前に新築し、これを通常に管理、修理していれば、現在では残存使用可能期間が10年、時価は1,300,000円であろうと予測されていた。この修理の結果、その後の使用可能期間は15年、修理直後の時価は1,800,000円となったとした場合の資本的支出の額はいくらか。

**【答】**

1 「使用可能期間を延長させる部分に対応する金額」は、

$$1,200,000円 \times \frac{15年-10年}{15年} = 400,000円\text{であり、}$$

2 「価額を増加させる部分に対応する金額」は、

$$1,800,000円 - 1,300,000円 = 500,000円\text{である。}$$

3 そのいずれか多い方の金額である500,000円が資本的支出の額となり、残額700,000円が修繕費となる。

## 5 取得価額の全額を償却できるのか

### (1) 残存価額

イ 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産

法人が、その有する減価償却資産について、その取得価額の全額（100%）を減価償却という手続によって費用配分できるかというと、必ずしもそのようになってはいない。これは事業の使用に耐えられなくなってしまっても、スクラップとしてその資産を処分することによって当初の取得価額の一部を回収することができるからである。したがって、取得価額からこの処分可能価額相当額を差し引いた残額に対して減価償却を行うこととなる。その使用可能期間を経過して最終的な処分

によって回収されることが予測される部分を「**残存価額**」といい、法人税法においては、減価償却資産の取得価額に次の残存割合を乗じて計算した金額を残存価額として定めている（法令56、耐令6、同別表第十一）。

資産の種類	有形減価償却資産	無形減価償却資産	生物
残存割合	10%	0%	5～50%

ロ 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産

平成19年度税制改正により、残存価額が廃止され、有形減価償却資産及び生物については取得価額から1円を控除した金額まで減価償却費として損金の額に算入することができることとされた（法令61①二）。

## (2) 償却可能限度額

イ 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産

減価償却資産の取得価額から残存価額を差し引いた金額が償却できる金額の限度であるが、法人税法上は、残存価額に達した後も次に掲げる金額に達するまでは減価償却が認められており、これを「**償却可能限度額**」という（法令61①）。

資産の種類	有形減価償却資産	無形減価償却資産	生物
償却可能限度額	取得価額の95%	取得価額	取得価額－残存価額

なお、上記(1)のロのとおり、平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産については、残存価額が廃止されたが、これに伴い、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産についても、償却可能限度額まで減価償却した場合には、その後、その帳簿価額を5年間で均等償却することができることとされた（法令61②）。

ロ 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産

残存価額が廃止されたことに伴い、上記(1)のロのとおり、有形減価償却資産及び生物については取得価額から1円を控除した金額まで減価償却費として損金の額に算入することができることとされた（法令61①二）。

## 6 使用可能期間（耐用年数）は任意に定めてよいのか

取得した減価償却資産の取得価額は、減価償却という手続によって使用可能期間に応じて費用配分する。この場合、使用可能期間は、法人の業態、規模等によってそれぞれ異なる。そこで、法人税法では、法人の恣意的な決定を防止し、課税の公平を図る観点から、この使用可能期間を耐用年数として「減価償却資産の耐用年数に関する省令」の別表第一から別表第六までに資産の種類、構造、用途の異なるごとに細かく規定している。これを「**法定耐用年数**」という（法令56）。

区分	耐用年数表	耐用年数が法定されている資産の種類
一般的な減価償却資産	別表第一	建物、構築物、車両及び運搬具、器具及び備品等
	別表第二	機械及び装置
	別表第三	無形減価償却資産
	別表第四	生物
特殊な減価償却資産	別表第五 別表第六	公害防止用減価償却資産 開発研究用減価償却資産

【参考法令・通達番号】

耐令1①②、2、

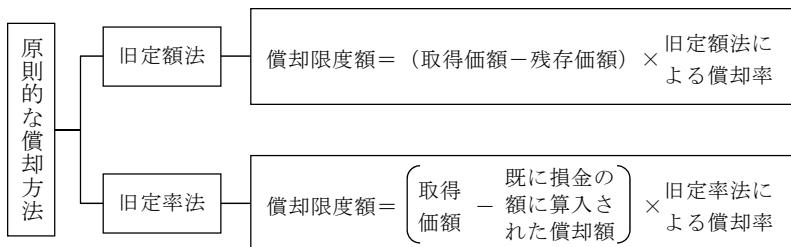
## 7 減価償却の方法にはどのようなものがあるのか

減価償却の方法には、償却費が耐用年数に応じて毎年同一額となるように計算する方法（定額法）と、償却費が毎年一定の割合で遞減するように計算する方法（定率法）等がある。

なお、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に適用する定額法及び定率法等をそれぞれ「旧定額法」及び「旧定率法」等といい（法令48①）、平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産に適用する償却方法は、単に「定額法」及び「定率法」等という（法令48の2）。

本講本において、「旧定額法」及び「旧定率法」等の文言は、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産の償却限度額の計算に関する場合で使用し、「定額法」及び「定率法」等の文言は、減価償却費の計算全般に関する場面で使用する他、平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産の償却限度額の計算に関する場合で使用する。

### （1）平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産



(注) 旧定率法による償却限度額は次によっても計算できる（申告書別表十六(二)参照）。

$$\text{償却限度額} = (\text{期末現在帳簿価額} + \text{当期損金計上償却額}) \times \text{償却率}$$

なお、償却率は、償却額の計算を行う場合の重要な要素であり、具体的には「減価償却資産の耐用年数に関する省令別表第七」において、耐用年数に応じた旧定額法及び旧定率法のそれぞれの率が定められている。

(注) 1 上記の耐用年数に応じた償却率は、法人の事業年度の期間が1年の場合の率であるから、法人の事業年度の期間が1年末満の場合には、旧定額法のときには、その償却率を  $\frac{\text{事業年度月数}}{12}$  であん分調整した償却率を、また旧定率法のときには耐用年数に  $\frac{12}{\text{事業年度月数}}$  を乗じて得た（耐用）年数に対応する償却率をもってそれぞれ適用

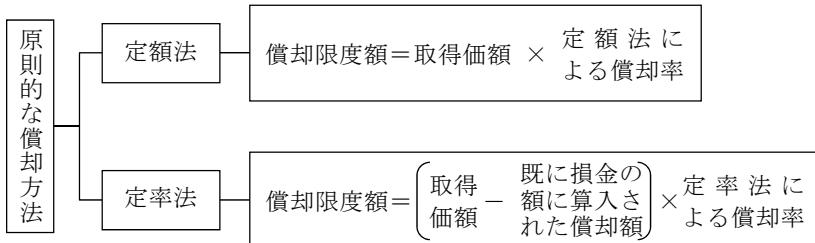
する（耐令4②）。

2 旧定率法による償却率の数値には残存価額が組み込まれているので、償却限度額は、取得価額から既に損金の額に算入された償却額を控除した金額（帳簿価額）を基礎として計算することとなる。

3 取得価額の95%相当額まで達している減価償却資産について到達した事業年度の翌事業年度以後の計算式

$$\text{償却限度額} = [\text{取得価額} - (\text{取得価額の95\%相当額})] \times \frac{\text{事業年度月数}}{60}$$

## (2) 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産



### イ 定額法

残存価額が廃止されたことに伴い、償却限度額の計算はその減価償却資産の取得価額にその資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算することとなる（法令48の2、耐令別表第八）。

### ロ 定率法

平成24年4月1日以後に取得されたものは、いわゆる200%償却法「 $(1 \div \text{耐用年数}) \times 200\%$ 」（平成24年3月31日以前は、250%）をもって計算した金額（調整前償却額）を償却限度とする（法令48の2①二）。ただし、調整前償却額が償却保証額（減価償却資産の取得価額に当該資産の耐用年数に応じた保証率を乗じて計算した金額をいう。法令48の2⑤一）に満たない場合の償却限度額は、改定取得価額に改定償却率（耐令別表第十の「改定償却率」（平成24年3月31日以前は耐令別表九））を乗じて計算することとなる。

（注）耐用年数に応じた定率法又は定額法の償却率は、法人の事業年度の期間が1年の場合の率であるから、法人の事業年度の期間が1年に満たない場合には、それぞれの償却率を  $\frac{\text{事業年度月数}}{12}$  でん分調整した償却率をもってそれぞれ適用する（耐令5②）。

## 8 債却費として損金の額に算入する金額は任意でよいのか

### (1) 債却限度額と損金経理

債務の計算は、減価償却資産の取得のために支出された金額について、その資産の使用期間における減価額を見積もり、これを各事業年度に費用配分するための内部取引である。こうした法人内部の計算に基づく費用については、法人の主觀によってその額が決定され得るものであるため、恣意的に計算が行われる可能性を有している。したがって、法人税法は、課税の公平を図る観点から損金の額に算入する金額に一定の限度額を設けて、その範囲内での自主的な判断に任せることとし、その意思決定は

確定した決算により行うものとしている（法法31①）。

法人税法上、損金の額に算入される償却費の額は、次のうちいずれか少ない金額である。

① 傷却限度額

② 傷却費として損金経理した金額

この場合の「傷却限度額」とは、法人が選定した定額法、定率法等の傷却の方法に基づき、税法で定めるところの耐用年数、残存価額（平成19年3月31日以前に取得した資産に限る。）等を基礎として計算された金額をいう（法令58）。また、「傷却費として損金経理した金額」とは、法人が確定した決算で減価傷却費として費用又は損失として経理した金額をいう（法法2二十五）。

したがって、法人が確定した決算で傷却費を計上しなかったときは、法人税法上進んで傷却費を損金の額に算入することはない。また、決算で計上した傷却費が傷却限度額に満たない場合の不足額（傷却不足額）があったとしても、この不足額は損金の額に算入されない。

【参考法令・通達番号】

法令48①、法令63、法基通7-5-1、7-5-2

(2) 傷却超過額

法人が損金経理した傷却費が、傷却限度額を超える場合のその超える部分の金額を「傷却超過額」といい、その金額は所得の金額の計算上損金の額に算入されない（法法31①）。

この傷却超過額は、次のように取り扱われる。

① 傷却超過額のある減価傷却資産の帳簿価額は、その傷却超過額に相当する金額の減額がなかったものとみなして、翌事業年度以降の傷却限度額を計算する。したがって、定率法の計算の基礎となる帳簿価額は、法人の計上した金額に既往の傷却超過額を加算した金額となる（法令62）。

② その事業年度の損金の額に算入されなかつた傷却超過額は、翌事業年度以降において法人が傷却費として損金経理した金額に含めて、翌事業年度以降の損金の額に算入する傷却費を計算する。つまり「損金経理した傷却費」のなかには、当事業年度において損金経理した傷却費だけでなく、前事業年度以前に損金経理した傷却費のうち傷却超過額となつた部分の金額が含まれる（法法31④）。

③ したがって、傷却超過額は、それが生じた事業年度では損金の額に算入されないが、その後の事業年度で傷却不足額が生じた場合には、その傷却不足額の範囲内で、その事業年度の損金の額となる。

このように、傷却超過額が生じた事業年度では、その金額は損金の額に算入されないので、これを申告書別表四で所得金額に加算することとなる。また、傷却不足額が生じた事業年度で前事業年度以前の傷却超過額がある場合には、その傷却不足額と前事業年度以前の傷却超過額とのいずれか少ない金額が損金の額に算入されるので、こ

れを申告書別表四で所得金額から減算することとなる。

例えば、法人が償却方法について定率法を選定している場合において、前事業年度以前の償却超過額があるときの償却限度額の計算は、次のとおりである。

$$(期末帳簿価額 + 当期償却費 + 前期繰越償却超過額) \times \text{定率法の償却率} = \text{償却限度額}$$

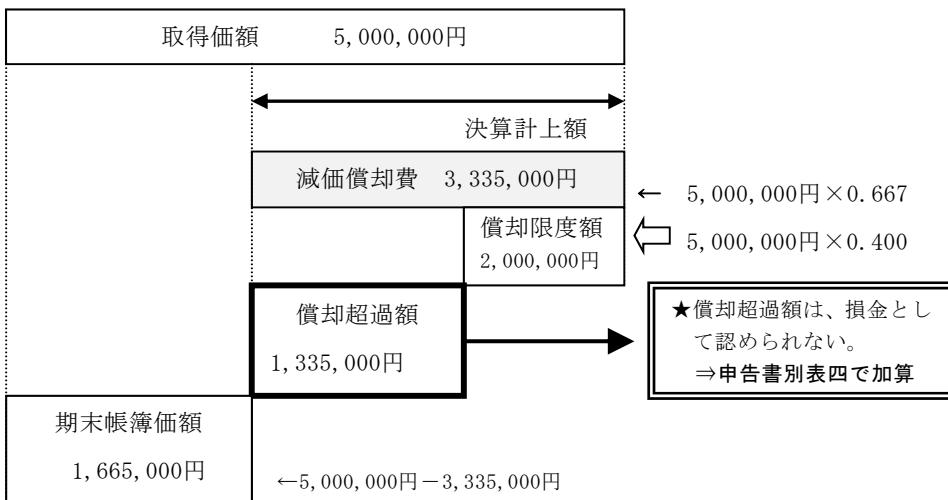
また、法人の損金経理した償却費が償却限度額を超えるかどうかは、償却方法の異なるごと、かつ、種類、構造又は用途、細目が同一で耐用年数が同一の減価償却資産ごとに判定する（法規19）。

## 【例示】

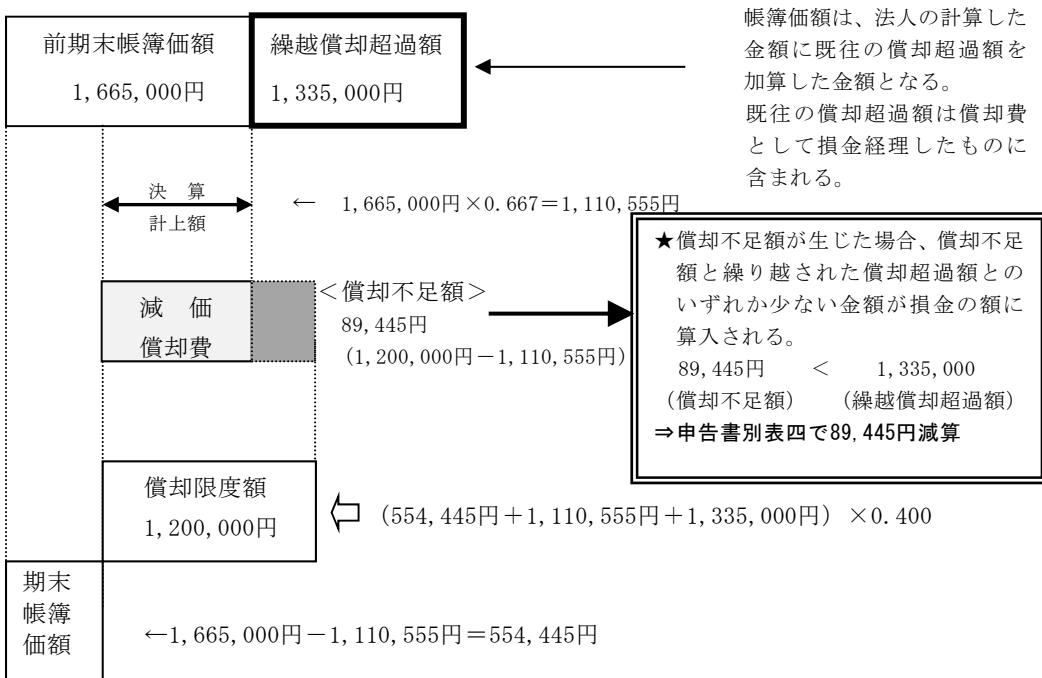
法人が平成31年4月1日に法定耐用年数5年の減価償却資産を取得し、定率法による正規の耐用年数を適用しないで、耐用年数3年の償却率により償却した場合の初年度、次年度の償却額等の計算は、下図のようになる。

取得価額	5,000,000円	法定耐用年数	5年	定率法の償却率	0.400
		適用耐用年数	3年	定率法の償却率	0.667

## 【初年度】



## 【次年度】



### (3) 期中に取得した資産の償却限度額

減価償却の対象となる資産は、原則としてそれを事業の用に供していることが必要とされる。そこで、事業年度の中途において事業の用に供した減価償却資産の償却限度額は、旧定額法、定額法、旧定率法または定率法を採用している減価償却資産については次のように計算することとしている（法令59①）。

$$\text{その事業年度全期間の償却限度額} \times \frac{\text{事業の用に供した月数}}{\text{その事業年度の月数}}$$

（注）「事業の用に供した月数」は、事業に使用した日から期末までの月数で、暦に従って計算し、1月に満たない端数は1月とする（法令59②）。

### (4) 少額の減価償却資産の損金算入

減価償却資産を取得したときには、これを資産に計上し事業の用に供した後に減価償却を行うのであるが、次のいずれかに該当するものがある場合は、法人がその取得価額に相当する金額について、その事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理したときは、その損金経理をした金額は損金の額に算入される。つまり、減価償却資産として資産に計上することを要しないこととなる（法令133）。

- ① その使用可能期間が1年未満であるもの
- ② その取得価額が10万円未満であるもの

【参考法令・通達番号】

法基通7-1-11、7-1-12

### (5) 一括償却資産の損金算入

減価償却資産で取得価額が20万円未満であるもの（上記④の適用を受けるものを除く。）を事業の用に供した場合において、その資産の全部又は特定の一部を一括したもの（以下「一括償却資産」という。）の取得価額の合計額をその事業年度以後の各事業年度の費用の額又は損失の額とする方法を選定したときは、その一括償却資産につきこれらの事業年度において損金の額に算入される金額は、その一括償却資産の取得価額の合計額（以下「一括償却対象額」という。）の全部又は一部につき損金経理をした金額のうち、次の算式により計算した金額に達するまでの金額とされている（法令133の②①）。

なお、損金経理をした金額には、一括償却対象額につきその事業年度前の各事業年度において損金経理をした金額のうちその各事業年度の損金の額に算入されなかつた金額を含むこととされている（法令133の②⑨）。

#### 算 式

$$\text{一括償却対象額} \times \frac{\text{その事業年度の月数}}{36}$$

この制度は、一括償却資産を事業の用に供した日の属する事業年度の確定申告書等に一括償却対象額の記載があり、かつ、その計算に関する書類を保存している場合に限り、適用される（法令133の2⑬）。

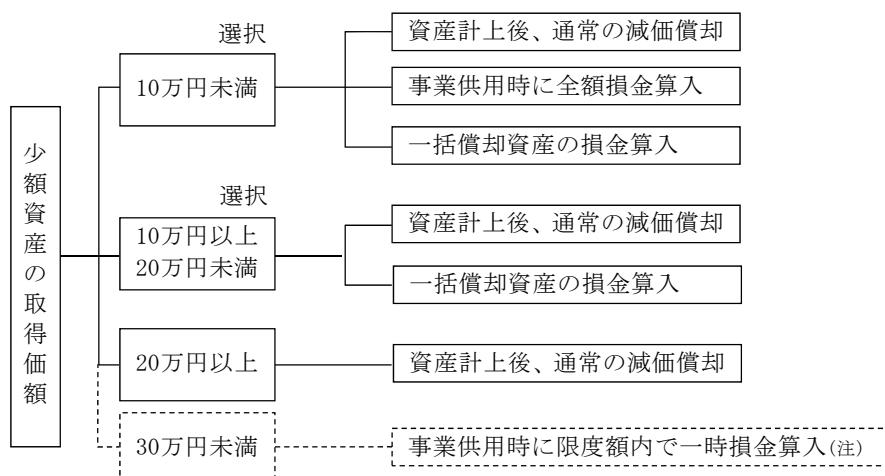
#### （6）中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入

措法42の4③に規定する中小企業者又は農業協同組合等で、青色申告法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人（注）が、平成18年4月1日から令和2年3月31日までの間に取得等をして事業の用に供した減価償却資産で、その取得価額が30万円未満である少額減価償却資産については、その取得価額の合計額のうち300万円に達するまでの金額は損金算入を認めるという特例措置が講じられている（措法67の5、措令39の28）。

なお、この特例措置は、確定申告書等に少額減価償却資産の取得価額に関する明細書の添付がある場合に限り、事業の用に供した事業年度における損金経理を要件として適用される。

（注）平成28年税制改正により、平成28年4月1日以後に取得等をする少額減価償却資産の損金算入の適用については、適用対象法人が中小企業者等のうち「常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人」に限定された。

【参考】少額の減価償却資産等の損金算入の取扱いは、次のように整理することができる。



（注）中小企業者又は農業協同組合等で青色申告書を提出するもののうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人に限られる。

また、その損金算入限度額は30万円未満の減価償却資産の取得価額の合計額が300万円に達するまでの金額を限度とする。

## 9 債却方法の選定と届出はどうするのか

### (1) 減価償却の方法

イ 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産

法人税法では、償却の方法として次の四つの方法を定めており、法人は原則としてこれらのいずれかの方法を選択することとなる（法令48）。

償却の方法	算式
旧定額法	$(\text{取得価額} - \text{残存価額}) \times \text{耐用年数に応じた定額法の償却率} = \text{償却限度額}$
旧定率法	$(\text{取得価額} - \text{既償却額(注)}) \times \text{耐用年数に応じた定率法の償却率} = \text{償却限度額}$
旧生産高比例法	$\frac{\text{取得価額} - \text{残存価額}}{\text{耐用年数と採掘予定期数のうち短い方の期間内の採掘予定期数}} \times \text{採掘数量} = \text{償却限度額}$
旧国外リース期間定額法	$\left[ \frac{\text{リース資産の取得価額}}{\text{見積残存価額}} \right] \times \frac{\text{当該事業年度におけるリース期間の月数}}{\text{リース期間の月数}} = \text{償却限度額}$

（注）既償却額とは、既に償却費として損金経理をした金額で、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額をいう。

ロ 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産

法人税法では、償却方法として次の四つの方法を定めており、法人は原則としてこれらのいずれかの方法を選択することとなるが、平成19年度税制改正により残存価額が廃止されたことに伴い、次のとおりの算式となる。なお、「定率法」の算式は「旧定率法」と同様であるが、この算式により計算された償却限度額が償却保証額に満たない場合には、改定取得価額に改定償却率を乗じて計算した金額となる（法令48の2）。

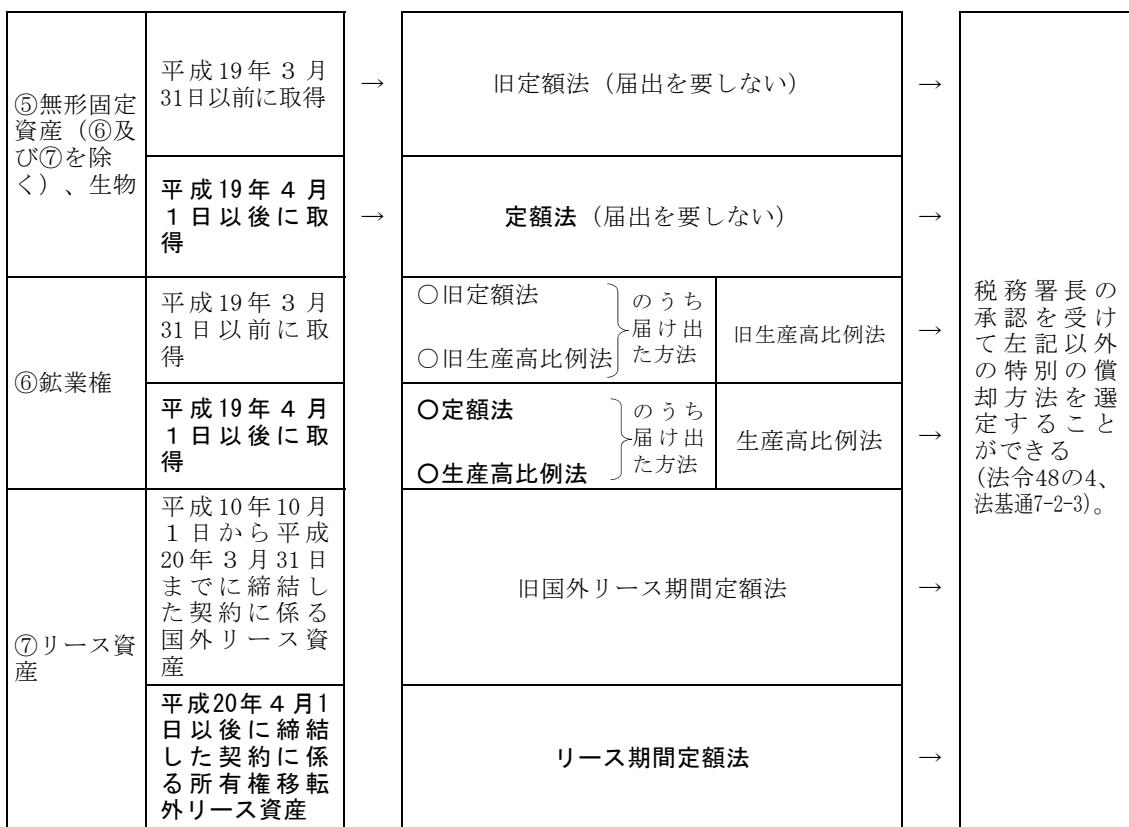
償却の方法	算式
定額法	$\text{取得価額} \times \text{耐用年数に応じた定額法の償却率} = \text{償却限度額}$
定率法	$(\text{取得価額} - \text{既償却額(注)}) \times \text{耐用年数に応じた定率法の償却率} = \text{償却限度額}$
生産高比例法	$\frac{\text{取得価額}}{\text{耐用年数と採掘予定期数のうち短い方の期間内の採掘予定期数}} \times \text{採掘数量} = \text{償却限度額}$
リース期間定額法	$\left[ \frac{\text{リース資産の取得価額}}{\text{残価}} \right] \times \frac{\text{当該事業年度におけるリース期間の月数}}{\text{リース期間の月数}} = \text{償却限度額}$

（注）既償却額とは、上記イの（注）書と同じ。

## (2) 減価償却の選定の範囲

選択できる償却方法の範囲は、次の資産の区分に応じ次のとおりである（法令48、48の2）。

資産の区分	届出をした法人	届出をしなかった法人	特別な償却方法
①建物 (④及び ⑦を除く)	平成10年3月31日以前に取得	→ ○旧定額法 ○旧定率法 } のうち届け出た方法	→ 旧定率法
	平成10年4月1日から平成19年3月31日までの間に取得	→	→ 旧定額法(届出を要しない)
	平成19年4月1日以後に取得	→	→ 定額法(届出を要しない)
②建物附属設備・構築物 (④及び ⑦を除く)	平成19年3月31日以前に取得	→ ○旧定額法 ○旧定率法 } のうち届け出た方法	→ 旧定率法
	平成19年4月1日から平成28年3月31日までに取得	→ ○定額法 ○定率法 } のうち届け出た方法	→ ○定率法
	平成28年4月1日以後に取得	→	→ 定額法(届出を要しない)
③有形減価償却資産 (①、 ②、④及び ⑦を除く)	平成19年3月31日以前に取得	→ ○旧定額法 ○旧定率法 } のうち届け出た方法	→ 旧定率法
	平成19年4月1日以後に取得	→ ○定額法 ○定率法 } のうち届け出た方法	→ 定率法
④鉱業用減価償却資産 (⑥及び⑦を除く)	平成19年3月31日以前取得	○旧定額法 ○旧定率法 ○旧生産高比例法 } のうち届け出た方法	→ 旧生産高比例法
	平成19年4月1日から平成28年3月31日までに取得	○定額法 ○定率法 ○生産高比例法 } のうち届け出た方法	→ 生産高比例法
	平成28年4月1日以後に取得した建物、建物附属設備及び構築物	○定額法 ○生産高比例法 } のうち届け出た方法	→ 生産高比例法
	平成28年4月1日以後に取得した上記以外の鉱業用減価償却資産	○定額法 ○定率法 ○生産高比例法 } のうち届け出た方法	



(注) 定額法、定率法の選定は耐用年数省令別表に掲げる資産の種類ごと（別表二の機械及び装置は設備の種類ごと）に選定することができる。また、2以上の事業所又は船舶を有する法人は事業所又は船舶ごとに異なる償却の方法を選定することができる（法令51）。

### (3) 償却方法の変更

法人が選定した償却方法は、継続して適用しなければならないが、これを変更しようとする場合には、変更しようとする事業年度開始日の前日までに、変更承認申請書を所轄税務署長に提出して承認を受ける必要がある（法令52）。

【参考法令・通達番号】

法基通7-2-4、7-4-3、7-4-4

**【設例】**

甲株式会社（繊維製品卸）の平31.4.1～令2.3.31事業年度の減価償却に関する資料は、次のとおりである。これにより償却限度額及び償却超過額等を計算しなさい。

なお、法定償却方法を採用し、期中に取得した資産は、直ちに事業の用に供されている。

資産の種類等	構造用途	取得価額	期首現在帳簿価額	当期償却額	期末現在帳簿価額	備考
店舗	鉄筋コンクリート	円 10,000,000	円 5,000,000	円 250,000	円 4,750,000	・10年3月31日以前に取得
倉庫	木造商品保管	6,000,000	元年10月2日 取 得	250,000	5,750,000	
陳列棚	商 品 陳 列 棚	800,000	550,000	135,000	415,000	・前期償却超過額 50,000円 ・27年4月に取得
乗用車	大 型 車	1,000,000	元年12月1日 取 得	159,500	840,500	
乗用車	大 型 車	1,200,000	2年2月1日 取 得	60,000	1,140,000	

**【答】**

1 耐用年数と償却率は、次のとおりである。

店舗 39年 旧定率法 (0.057) 陳列棚 8年 定率法 (0.250)

倉庫 15年 定額法 (0.067) 乗用車 6年 定率法 (0.333)

2 店舗の当期の償却限度額は、 $(4,750,000円 + 250,000円) \times 0.057 = 285,000円$ であり、法人が計上した250,000円は償却限度額以内であるから、全額損金の額に算入される。

3 倉庫の当期の償却限度額は、 $6,000,000円 \times 0.067 \times 6/12 = 201,000円$ であり、法人が計上した250,000円との差額49,000円は、償却超過額となるので、申告書別表四で所得金額に加算する（平成19年4月1日以後取得の建物であり、定額法となる。）。

4 陳列棚の当期の償却限度額は、前期の償却超過額を期首帳簿価額に加えて計算するので、 $(415,000円 + 135,000円 + 50,000円) \times 0.25 = 150,000円$ となる。

法人は、135,000円の償却費を計上していることから、15,000円の償却不足となるが、前期の償却超過額50,000円が損金経理した償却費に含まれるため、15,000円を申告書別表四で所得金額から減算する。

5 乗用車の当期の償却限度額は、 $(840,500円 + 159,500円) \times 0.333 \times 4/12 + (1,140,000円 + 60,000円) \times 0.333 \times 2/12 = 177,600円$ であり、法人が計上した $(159,500円 + 60,000円) = 219,500円$ との差額41,900円は償却超過額となるので、申告書別表四で所得金額に加算する。

6 以上の計算を「申告書別表四」、「申告書別表五(一)」及び「申告書別表十六(一)、(二)」で示すと以下のとおりである。

なお、上記4及び5の計算に当たっては、申告書別表十六(二)のとおり、償却保証額の計算等が必要となることに留意する。

【別表四】

【別表五（一）】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度 31・4・1 2 3 31	法人名 甲 株式会社	別表五(一)
I 利益積立金額の計算に関する明細書				
御注意	区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減	差引翌期首現在 利益積立金額 (①-②+③)
		減	増	
		①	②	③
2	1	利益準備金 1 積立金 2	円	円
II		建物減価償却超過額 3 備品減価償却超過額 4 車両減価償却超過額 5	50,000 15,000	49,000 35,000 41,900
発行済株式又は出資のうち(二)以上の種類の		6 7 8 9 10 11 12		
		期首現在利益積立金額合計 31(①) 差引翌期首現在利益積立金額合計「31(①)+」		

【別表十六（一）】

別表十六  
（一）

**① 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書**

		事業年度 又は連結 事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名 ( )	甲 株式会社
<b>御 注意</b>		種類	建物		
資構		造	木造		
産細		目	倉庫		
取 得 年 月 日		4	元・10・2	.	.
事 業 の 用 に 供 し た 年 月		5	元年10月	年	年
耐 用 年 数		6	15	年	年
取 得 價 額 又 は 製 作 價 額		7	外 6,000,000 円	外	外
記 資		9			
積立金計上額		9	6,000,000		
差引取得価額		9-(7)-(8)	6,000,000		
償却額計算の対象となる期末現在の帳簿記載金額		10	5,750,000		
期末現在の積立金の額		11			
積立金の期中取崩額		12			
差引帳簿記載金額 (10)-(11)-(12)		13	外△ 外△ 外△ 外△ 外△		
損金に計上した当期償却額		14	250,000		
前期から繰り越した償却超過額		15	外 外 外 外 外		
合 計		16	6,000,000		
平成19年3月以前取得分の普通償却分		17			
残存価額		17			
差引取得価額 × 5 % (9) × $\frac{5}{60}$		18			
旧定額法の償却額計算の基礎となる金額 (9)-(17)		19			
旧定額法の償却率		20			
(16)+(18)の場合		21	円 円 円 円 円		
算出償却額 (19) × (20)		21	( ) ( ) ( ) ( ) ( )		
増加償却額 (21) × 割増率		22	( ) ( ) ( ) ( ) ( )		
計 (21)+(22)双方(16)-(18)		23			
(16)+(18)算出償却額 (18-1月) × $\frac{5}{60}$		24			
定額法の償却額計算の基礎となる金額 (9)		25	6,000,000		
定額法の償却率		26	0.067		
算出償却額 (25) × (26)		27	402,000 × 6/12 円	円	円
増加償却額 (27) × 割増率		28	( 201,000 ) ( ) ( ) ( ) ( )		
計 (27)+(28)		29	201,000		
当期分の普通償却限度額等 (23), (24)又は(29)		30	201,000		
定期分割による償却額		31	条項 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )		
別段上記の外 却却する限 度額等の 償却額		32	外 内外 内外 内外 内外 内外		
前期から繰り越した特別償却不足額 合計 (30)+(32)+(33)		33			
当期分の特別償却限度額等 (31), (32)又は(33)		34	201,000		
当期 傷 却 額		35	250,000		
差 價 却 不 足 額 (34)-(35)		36			
特別 傷 却 超 過 額 (35)-(34)		37	49,000		
償 前 期 か ら の 線 越 額 (38)		38	外 外 外 外 外		
却 期 容 超 過 金 額 (39)		39			
賃 却 不 足 による もの (40)		40			
過 金 額 (41)		41	49,000		
翌期に繰り越すべき特別償却不足額 ((36)-(39))と((32)+(33))のうち少ない金額 当期において切り落てる特別償却		42			
特別 償 却 不 足 額 差 引 翌 期 へ の 線 越 額 (42)-(43)		43			
翌期 平 期 額 への の 内 当 期 分 不 足 額 線 越 額 (44)		44			
特別 償 却 不 足 額 合 併 等 特 別 償 却 不 足 額 ((36)-(39))と(32)のうち少ない金額		45			
特別 償 却 不 足 額 の 内 当 期 分 不 足 額 線 越 額 (46)		46			
特別 償 却 不 足 額 合 併 等 特 別 償 却 不 足 額 ((36)-(39))と(32)のうち少ない金額		47			
備考					

【別表十六（二）】

別表十六  
(二)

① 旧定率法又は定率法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書			事業年度 又は連結 事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名 甲 株式会社		
御 注意	資 構	種 類	建 物	器 具 備 品	車両運搬具	車両運搬具	
1	産 細	造 2	鉄筋コンクリート造	家 具	前掲以外	前掲以外	
2	区 取 得 年 月 日	目 3	店 舗	陳 列 櫃	その他のもの	その他のもの	
3	事 業 の 用 に 供 し た 年 月	耐 用 年 数	39 年	8 年	元: 12・1 元年12月	2・2・1 2年 2月	
4	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	10,000,000	外 800,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
5	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	10,000,000	外 800,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
6	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	10,000,000	外 800,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
7	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	10,000,000	外 800,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
8	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	10,000,000	外 800,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
9	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	10,000,000	外 800,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
10	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	4,750,000	外 415,000	外 840,500	外 1,140,000 外 1,980,500	
11	取 得 価 額 又 は 製 作 価 額	外 7	4,750,000	外 415,000	外 840,500	外 1,140,000 外 1,980,500	
12	積 立 金 の 期 中 取 削 額	外 7	4,750,000	外 415,000	外 840,500	外 1,140,000 外 1,980,500	
13	差 引 取 得 価 額	外 7	4,750,000	外 415,000	外 840,500	外 1,140,000 外 1,980,500	
14	損 金 に 計 上 し た 当 期 傷 却 額	外 7	250,000	外 135,000	外 159,500	外 60,000 外 219,500	
15	前 期 か ら 繰 り 越 し た 傷 却 過 過 額	外 7	50,000	外 50,000	外 50,000	外 50,000	
16	計	外 7	5,000,000	外 600,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
17	前 期 か ら 繰 り 越 し た 特 別 傷 却 不 足 額 又 は 合 併 等 特 別 傷 却 不 足 額	外 7	5,000,000	外 600,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
18	差 引 取 得 価 額	外 7	5,000,000	外 600,000	外 1,000,000	外 1,200,000 外 2,200,000	
19	平 成 調 整 前 傷 却 額	外 7	500,000	外 500,000	外 500,000	外 500,000	
20	旧 定 率 法 の 傷 却 率	外 7	0.057	外 0.057	外 0.057	外 0.057	
21	算 出 傷 却 額	外 7	285,000	外 285,000	外 285,000	外 285,000	
22	増 加 傷 却 額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
23	計	外 7	285,000	外 285,000	外 285,000	外 285,000	外 285,000
24	算 出 傷 却 額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
25	平 成 率 法 の 傷 却 率	外 7	0.250	外 0.250	外 0.250	外 0.250	外 0.250
26	調 整 前 傷 却 額	外 7	150,000	外 150,000	外 150,000	外 150,000	外 150,000
27	保 証 率	外 7	0.07909	外 0.07909	外 0.07909	外 0.07909	外 0.07909
28	債 却 保 証 額	外 7	63,272	外 63,272	外 63,272	外 63,272	外 63,272
29	改 定 取 得 価 額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
30	改 定 傷 却 率	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
31	改 定 傷 却 額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
32	増 加 傷 却 額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
33	計	外 7	150,000	外 150,000	外 150,000	外 150,000	外 150,000
34	当 期 分 の 普 通 傷 却 額 等	外 7	285,000	外 285,000	外 285,000	外 285,000	外 285,000
35	当 期 分 の 特 別 傷 却 額 等	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
36	特 別 傷 却 額 等	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
37	前 期 か ら 繰 り 越 し た 特 別 傷 却 不 足 額 等	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
38	合 計	外 7	285,000	外 285,000	外 285,000	外 285,000	外 285,000
39	当 期 傷 却 額	外 7	250,000	外 250,000	外 250,000	外 250,000	外 250,000
40	債 却 不 足 額	外 7	35,000	外 35,000	外 35,000	外 35,000	外 35,000
41	債 却 超 過 額	外 7	15,000	外 15,000	外 15,000	外 15,000	外 15,000
42	前 期 か ら の 繰 越 額	外 7	50,000	外 50,000	外 50,000	外 50,000	外 50,000
43	當 認 傷 却 不 足 によるもの	外 7	15,000	外 15,000	外 15,000	外 15,000	外 15,000
44	超 過 損 金 額 に よ る も の	外 7	35,000	外 35,000	外 35,000	外 35,000	外 35,000
45	差 引 合 計 繰 越 額	外 7	48,500	外 48,500	外 48,500	外 48,500	外 48,500
46	翌 期 に 繰り越すべき特別傷却不足額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
47	特別 傷 却 額 等	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
48	差 引 翌 期 へ の 繰 越 額	外 7	41,900	外 41,900	外 41,900	外 41,900	外 41,900
49	不 税 平 値	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
50	不 税 分 額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
51	不 税 金 額	外 7	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) ( )	
備考							

### 第3節 繰延資産の償却費の計算

法人は各種の費用を支出するが、それが全て支出時の損金になるわけではなく、その支出した費用が翌期以降の収益にも貢献すると認められるものについては、繰延資産、前払費用及び資産の取得価額として、その支出の効果の及ぶ期間に分けてそれぞれの期間の費用として処理する。

この節では、このうち繰延資産の範囲、償却費の計算について学習する。

#### 学習のポイント

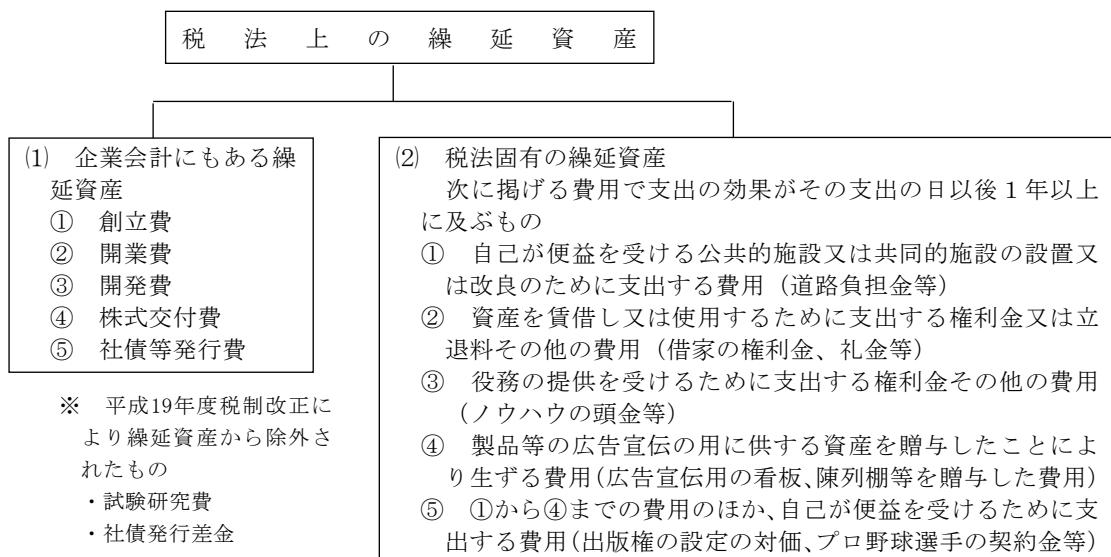
- 1 繰延資産とは何か、また、その種類はどのようなものがあるのか
- 2 債却費の計算はどのように行うのか

#### 1 繰延資産とは何か、また、その種類はどのようなものがあるのか

「繰延資産」とは、既に代価の支払が完了し、これに対応する役務の提供を受けた費用のうち、支出の効果が翌期以降にも及ぶと予想される費用を、適正な期間損益計算の観点から、支出の効果の及ぶ期間に合理的に配分するため、財産的価値を有しないものを経過的に資産として計上するものである。したがって、繰延資産は、換金性もなく、また、法律上の権利でもなく、実体を伴わない資産（擬制した資産）であるところにその特徴がある。

法人税法では、適正な期間損益計算を行うことによって法人間の課税の公平を期すため、減価償却資産と同じく繰延資産を規定している。

法人税法上の繰延資産は、法人の支出する費用のうち支出の効果が1年以上に及ぶものをいい、資産の取得価額に算入される費用と前払費用は除かれている。この支出の効果が1年以上に及ぶ費用には、企業会計における繰延資産も含まれる（法法2二十四、法令14）。



【参考法令・通達番号】

法基通8-1-1～8-1-15

## 2 債却費の計算はどのように行うのか

繰延資産はその効果が及ぶ期間を基礎として償却するが、その償却限度額は繰延資産の区分に応じ、それぞれ次により計算した金額となる（法法32①、法令64①）。

### (1) 企業会計にもある繰延資産

償却限度額＝その繰延資産の額

法人の隨時償却とされ、期末現在の繰延資産の額の全額が償却限度額となる。

### (2) 税法固有の繰延資産

$$\text{償却限度額} = \text{支出した費用の額} \times \frac{\text{その事業年度の月数}}{\text{支出の効果が及ぶ期間の月数}}$$

支出した費用をその支出の効果の及ぶ期間で按分した金額がその事業年度の償却限度額となる。

（注） 支出する日の属する事業年度においては、その支出する日からその事業年度終了の日までの月数とする（1月未満の端数は1月とする。）。

法人税法上、損金の額に算入される額は、償却費として損金経理した金額のうち償却限度額に達するまでの金額であり、また、償却超過額の取扱いは減価償却の場合と同様である（法法32①⑥、法令64、65）。

なお、その支出した費用の額が20万円未満であるときは、繰延資産として計上しないで、その支出時に全額を損金経理により損金の額に算入することができる（法令134）。

【参考法令・通達番号】

法基通8-2-1～8-2-5、8-3-1～8-3-8

## 第6章 損金の額の計算（その2）

法人税法第22条第3項第二号及び第三号は、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の販売費、一般管理費等の費用の額とその事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に関するものが、その事業年度の損金の額に算入されることを示している。

この章では、その費用の額と損失の額について、別段の定めによる損金算入や損金不算入が規定されているもののうち、実務的に適用が多い項目を中心に学習する。

### 第1節 役員等の給与

法人が支払う給与は、使用人に対して支払うものと、役員に対して支払うものとに大別され、両者は法人税法上その取扱いに差異がある。

使用人に対する給与（給料・賞与・退職給与）は、法人と使用人との雇用契約（民法623）に基づいて、その労務の対価として支払われるものであるから、企業会計上費用となるものであり、法人税法上も原則としてその全額が損金の額に算入される（法法22③二）。

ただし、次のような例外的な規定が設けられている。

- ① 過大な使用人給与の損金不算入（法法36、法令72、72の2）
- ② 使用人賞与の損金算入時期（法令72の3）

これに対して、役員に対する給与については、役員が会社の委任（会社法330）を受けてその法人の経営に従事する者であり、法人の得た利益の分配に参与する地位にあるともいえることから、職務執行の対価として相当とされる金額を超える部分は損金の額に算入しないこととしている（法法34）。

この節では、役員に対する給与の取扱いを中心に学習するが、法人税法は、法人のうち、少数の首脳の意思によってその企業活動を左右できる会社を「同族会社」として、役員に対する給与に関して特別に規定しているので、まず同族会社のあらましから学習する。

【参考法令・通達番号】

民法643、648

----- 学習のポイント -----

- 1 同族会社とはどのような会社をいうのか
- 2 役員とはどのような者をいうのか
- 3 使用人兼務役員とはどのような者をいうのか
- 4 役員の給与はどのように取り扱われるか
- 5 使用人の給与はどのように取り扱われるか
- 6 経済的利益とは何か

## 1 同族会社とはどのような会社をいうのか

少数の出資者が、資本の多くの部分を保有している会社であれば、絶対多数の議決権を行使することにより、少数の出資者たる首脳の個人的意思でその会社を支配できることから、例えば、役員に対する臨時的な給与は損金の額に算入されないという取扱いに対して、実質的には役員である者を使用人とするなどの方法で、会社と役員を通じた全体の租税負担の不当な軽減を図ることが可能である。

そこで、法人税法では、株主等の3人以下とこれらの株主等と特殊の関係にある個人及び法人がその会社の株式の総数又は出資金額の合計額の50%超を保有している会社を「同族会社」とし（法法2十）、非同族会社と区別して特別の規定を設けている。

また、株主等とは、株主又は合名会社、合資会社若しくは合同会社の社員その他法人の出資者をいう（法法2十四）。

### 【参考】同族会社の課税上の特別規定

- ① 同族会社の使用人のうち一定の株式を保有している者は、役員とみなされる場合がある（法令7二、71①五）。
- また、同族会社の役員のうち一定の株式を保有している者は、使用人兼務役員とされない役員となる（法令71①五）。
- ② 同族会社において、法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為や計算が行われるときは、正常な取引に置き替えて所得金額が計算され、法人税の課税が行われる。これが「同族会社等の行為又は計算の否認」である（法法132）。

## ○ 同族会社の判定基準

同族会社であるかどうかの判定に当たっては、その基礎となる株主等を単に株主等の頭数ではなく、ある株主等と特殊の関係のある者（同族関係者）の持分を全部合わせて1グループとし、これを株主1人の持株とみて、3グループまでの組み合わせにより資本金（発行済株式の総数又は出資金額）の50%を超える場合に、その会社を同族会社と判定する（法法2十）。

この場合、同族関係者となる個人は、株主等の配偶者や子供等の親族だけでなく次のような者が含まれる（法令4①）。

- (1) 株主等の親族（配偶者、6親等内の血族、3親等内の姻族（民法725））
- (2) 株主等と内縁関係（事実上婚姻関係と同様の事情）にある者
- (3) 個人である株主等の使用人（法人株主の使用人は含まない。）
- (4) 個人株主等から受ける金銭等により生計を維持している者（上記(1)から(3)以外の者）
- (5) 上記(2)から(4)の者と生計を一にするこれらの者の親族

また、同族関係者となる法人とは、次に掲げる法人をいう（法令4②）。

- (1) 株主等の1人（個人の場合は同族関係者含む。以下、(2)及び(3)において同じ。）が他の会社を支配している場合における当該他の会社

- (2) 株主等の1人と(1)の会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社

- (3) 株主等の1人と(1)及び(2)の会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社

なお、「他の会社を支配している場合」とは、次に掲げる場合のいずれかに該当するものをいう（法令4③）。

- (1) 他の会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合

- (2) 他の会社の次に掲げる議決権のいずれかにつき、その総数の50%を超える数を有する場合
- イ 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
  - ロ 役員の選任及び解任に関する決議に係る議決権
  - ハ 役員の報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権
  - ニ 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権
- (3) 他の会社の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員に限る。）の総数の半数を超える数を占める場合

**【例示】同族会社の判定の具体例**

甲株式会社の株主とその持株数は次のとおりである。

(株主名)	(持株数)
A (代表取締役)	180
B (専務取締役)	150
C	120
D	60
E (Aの妻)	20
F (Bの父)	20
G (Cの兄)	20
H (Cの甥)	20
その他41名で各自10株ずつ所有	
（互いに同族関係なし）	410
計	1,000

※ 株式の種類は全て普通株式であり、1株に1議決権を有する。

Aのグループ  
A + E = 20%

Bのグループ  
B + F = 17%

Cのグループ  
C + G + H = 16%

53%

したがって、甲株式会社は同族会社と判定される。

**【参考法令・通達番号】**

法基通1-3-1～1-3-5

## 2 役員とはどのような者をいうのか

法人税法上の役員の範囲は、取締役等で会社法その他の法令に基づき選任された役員よりも広く規定されている。

すなわち、法人税法上の役員には、株主総会等により選任され登記されている役員の他、法形式上は役員になっていないが、実質的に法人の経営に従事して、その意思決定に大きな影響力を持つと認められる者が含まれる（法法2十五、法令7）。

具体的には次の者をいう。

- (1) 法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人(会社法等で定められた役員)
- (2) 会長、相談役、顧問等のように、登記上の役員ではないが、使用人以外の者で実質的に法人の経

営に従事している（法人の主要な業務執行の意思決定に参画している）者（法令7一）

- (3) 同族会社の使用人のうち、同族会社の判定の基礎となった特定の株主グループに属しているなど次の三つの要件の全てに該当している株主（「特定株主」と称する。）でその会社の経営に従事している者（法令7二、71①五）
- イ 各株主グループの所有割合の多い順に順位を付し、第一順位のグループから順次所有割合を足したときに、初めて50%を超えるグループに属していること
  - ロ 自己の属する株主グループの所有割合が10%を超えていていること
  - ハ 自己の所有割合（配偶者及び所有割合50%超の関係会社を含む。）が5%を超えていること

**【例示】同族会社の使用人で三つの要件の全てを満たしている者の例**

A (3)のイ及びロの判定

株主グループ	例1 所有割合%	例2 %	例3 %
甲	90	45	30
乙	10	30	※20
丙		15	※20
丁		10	17
戊			13

B (3)のハの判定

甲グループの 株主の内訳	例1 所有割合%	例2 %	例3 %
社長	50)	30	20)
社長の妻	15)		5)
長男	5)	○3)	
長男の妻	5)	○2)	
次男	10	10	○5
社長の弟	○5		
計	90	45	30

**【参考法令・通達番号】**

法基通9-2-1、会社法329

○ 左の表の網かけの株主グループに属する者で、その会社の経営に従事しているものが役員とみなされる。ただし、この株主グループに属する者であっても、その者（配偶者を含む。）の所有割合が5%以下のものは、役員とはみなされない。

※ 例3の乙、丙は同順位のため、両グループが第2順位の株主グループとなる。

○ 左の表は、例1から例3の甲グループ株主の所有割合の内訳であるが、○印の株主は、その所有割合が5%以下であるので、役員とはみなされない。

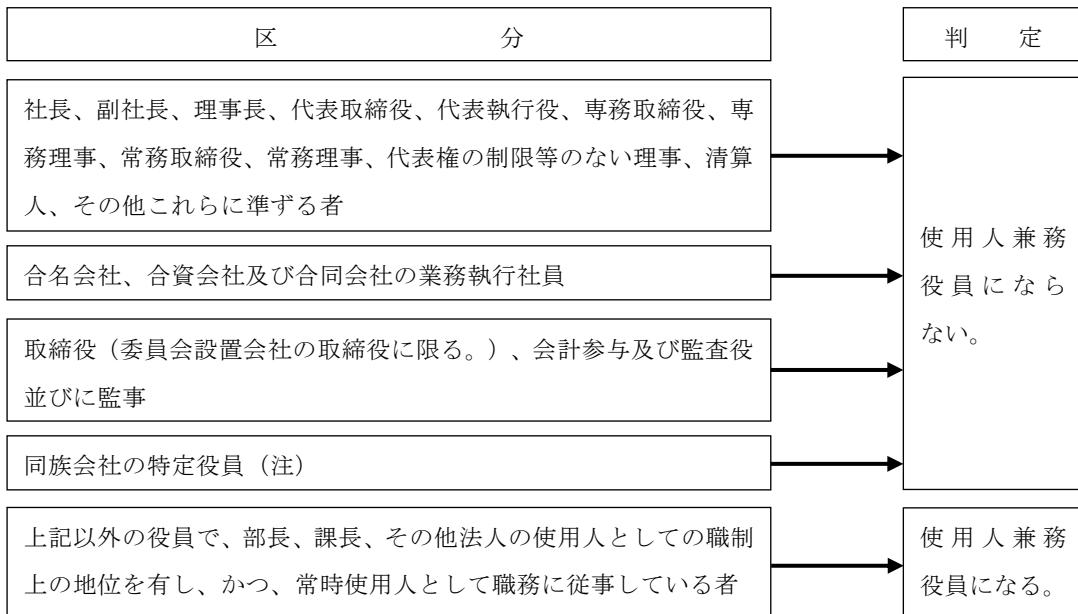
### 3 使用人兼務役員とはどのような者をいうのか

我が国の雇用慣行の下では、長年同じ法人に勤務して職制上の地位も上がった使用人は、雇用者側の配慮等から、使用人としての仕事を続ける一方で、取締役等の役員に昇格する場合がある。

法人税法は、このような役員を「**使用人兼務役員**」と呼び、次のように定義している。

**使用人兼務役員**とは、役員のうち部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、常時使用人としての職務に従事する者をいう（法法34⑥、法令71）。例えば、取締役営業部長、取締役工場長等がこれに該当する。

使用人兼務役員になる者とならない者の区分を図示すると、次のとおりである。



(注) 同族会社の特定役員とは、同族会社の役員のうち前述した2(3)の所有割合条件を満たしている役員をいう。

#### 【参考法令・通達番号】

法基通9-2-1～9-2-8

## 4 役員の給与はどのように取り扱われるか

平成18年度税制改正前の法人税法においては、使用人に対する給与（給料・賞与・退職給与）と同じように、役員に対する給与についても役員報酬・役員賞与・役員退職給与に区分して、それぞれ損金の額に算入される金額についての取扱いが定められていたが、会社法制や会計制度など周辺的な制度が大きく変わる機会を捉えて、平成18年度税制改正では、それらのものをまとめて役員給与と整理した上で、その損金の額に算入される範囲等について次のように定めている。

### (1) 一定の役員給与の損金算入

法人がその役員に対して支給する給与のうち、次のイからハまでに掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は損金の額に算入されない（法法34①）。

ただし、これらの給与には、債務の免除による利益その他経済的な利益を含み、業績連動給与に該当しない退職給与、及び使用人兼務役員に対して支給する使用人分給与は含まれず、また、不相応に高額な部分の金額及び事実を隠蔽又は仮装して経理することにより役員に対して支給する給与は損金の額に算入されない（法法34②③④）。

#### イ 定期同額給与

支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与、その他これに準ずる給与をいい（法法34①一、法令69①）、定期給与の各支給時期における支給額から源泉税等の額（源泉徴収所得税、特別徴収地方税、社会保険料の額

等の合計額)を控除した金額が同額である場合には、その定期給与のその支給時期における支給額は同額であるとみなされる（法令69②）。

#### □ 事前確定届出給与

その役員の職務につき所定の時期に①確定した額の金銭、②確定した数の株式又は新株予約権及び③確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式又は特定新株予約権を交付する旨の定めに基づいて支給する給与で、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしているものをいう（法法34①二、法令69②～⑧、法規22の3①）。

なお、確定した株式又は新株予約権を交付する給与については、所轄税務署長に届出をしていることに加えて、適格株式又は適格新株予約権であること（法法34①二ロハ）の要件の全てを満たすものが事前確定届出給与として損金の額に算入されることとなる。

したがって、あらかじめ支給額等や支給時期が確定している役員給与については毎月の定期同額の給与の他に6月及び12月などのように特定の月に増額支給するもの（従前の役員賞与）であっても損金の額に算入されるということとなる。

#### ハ 業績連動給与

法人（同族会社にあっては同族会社以外の法人との間にその法人による完全支配関係がある法人に限る。）が業務を執行する役員に対して支給する業績連動型給与で次に掲げる要件を満たすもの（他の業務を執行する役員の全てに対して次に掲げる要件を満たす業績連動給与を支給する場合に限る。）をいう（法法34①三、法令69⑨～⑯、法規22の3③）。

- (イ) その業績連動給与の算定方法が、職務執行期間開始の日以後に終了する事業年度の業績の状況を示す指標（以下「業績連動指標」という。）を基礎とした客観的なもので、次の要件を満たすものであること
  - ① 金銭による給付にあっては確定額を、株式又は新株予約権にあっては確定数を、それぞれ限度としているものであり、かつ、他の業務を執行する役員に対して支給する業績連動給与に係る算定方法と同様のものであること
  - ② 原則として、職務執行期間開始日の属する会計期間開始の日から3月（法法75の2①各号（確定申告書の提出期限の延長の特例）による延長期間の指定を受けている法人にあっては、その指定に係る月数に2を加えた月数）を経過する日までに、報酬委員会の決定その他適正な手続を経てること
  - ③ その内容が、②の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていること等一定の方法により開示されていること
- (ロ) 金銭による給与にあっては上記(イ)の業績連動指標の数値が確定した日の翌日から1月を経過する日までに支払われ、又は支払われる見込みであること
  - 株式又は新株予約権による給与にあっては業績連動指標の数値が確定した日の翌日から2月を経過する日までに交付され、又は交付される見込みであること
- (ハ) 損金経理をしていること（給与の見込額として損金経理により引当金勘定に繰り入れた金額を取り崩す方法により経理した場合を含む。）

(注) 「業務を執行する役員」とは、業績運動給与の算定方法についての報酬委員会の決定又は手続の終了の日において次の役員に該当するものをいう（法令69⑨）。

- ① 取締役会設置会社の代表取締役及び取締役会の決議によって業務を執行するものとして選任された取締役（会社法363①）
- ② 指名委員会等設置会社の執行役（会社法418）
- ③ ①及び②の役員に準ずる役員

## (2) 過大な役員給与の損金不算入

法人がその役員に対して支給する給与のうち不相当地に高額な部分の金額は、損金の額に算入されない（法法34②、法令70）。

### イ 役員退職給与以外の役員給与

役員給与が不相当地に高額かどうかは、次の「実質基準」及び「形式基準」によりそれぞれ不相当地に高額な部分の金額を算出し、いずれか多い金額が損金の額に算入されない金額となる（法令70一）。

- ① 役員の職務内容、法人の収益状況、使用人に対する給与の支給状況、同業種同規模法人の役員給与の支給状況等に照らし、不相当地に高額な場合には、その高額な部分の金額（実質基準）（法令70一イ）
- ② 法人の定款や株主総会で定めた金額の範囲を超えて給与を支給していた場合の、その超える部分の金額（形式基準）（法令70一ロ）

(注) 上記2の(3)により役員とみなされる使用人は実質基準により判定する。

### ロ 役員退職給与

役員の退職給与については、役員の退職の事実により支払われる一切の給与をいうのであるが、退職給与のうち、当該役員の業務に従事した期間や退職の事情、同業種同規模法人の役員退職金の支給状況等に照らし、不相当地に高額な場合には、その高額であると認められる部分の額は損金の額に算入されない（法法34②、法令70二）。

役員に対して業績運動指標を基礎として支給される退職給与については、前ページに記載の業績運動給与の損金算入要件を満たさないものは損金の額に算入されない（法法34①）。

## (3) 使用人兼務役員に対する賞与

使用人としての職務を有する役員に対して支給する使用人としての職務に対する賞与については、他の使用人の賞与の支給時期と同時期に支給し、かつ、他の職務が類似する使用人の賞与の額と比較して適正な額である場合に損金算入が認められる（法法34②、法令70三）。

## (4) 隠ぺい又は仮装により支給する役員給与の損金不算入

法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理することによりその役員に対して支給する給与の額は損金とならない（法法34③）。

## 5 使用人の給与はどのように取り扱われるか

使用人に支給する給与（給料、賞与、退職給与）は、原則として各事業年度の所得の

金額の計算上、損金の額に算入される。

しかし、企業経営者がその配偶者や子供に多額の給与を支払い、法人税の負担軽減を図っているといった問題の指摘があることから、使用人であっても、役員の親族等に対して支給する過大な給与については、損金の額に算入しない措置が講じられている。

すなわち、法人がその役員と特殊の関係にある使用人（特殊関係使用人）に対して支給する給与の額のうち、不適当に高額な部分の金額については、損金の額に算入しないこととされている（法法36）。

### (1) 給与の範囲

給料、賃金、賞与及び退職給与の他、債務の免除による経済的利益その他の利益が含まれる。

### (2) 特殊関係使用人の範囲

役員と特殊の関係のある使用人とは、次に掲げるものである（法令72）。

- ① 役員の親族
- ② 役員と事実上婚姻関係と同様の関係にある者
- ③ ①及び②以外の者で役員から生計の支援を受けているもの

具体的には、役員から給付を受ける金銭その他の財産又は給付を受けた金銭その他の財産の運用によって生ずる収入を生活費に充てている者をいう（法基通9-2-40）。

- ④ ②及び③に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- 「生計を一にする」とは、有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいうのであるから、必ずしも同居していることを必要としない（法基通9-2-41、法基通1-3-4）。

### (3) 不適当に高額な部分の金額

不適当に高額な部分とされる金額は、過大な役員給与の判定の場合と同様である。すなわち、その使用人に対して支給した給与の額が、当該使用人の職務の内容、その法人の収益及び他の使用人に対する給与の支給の状況、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものに対する給与の支給の状況等に照らし、当該使用人の職務に対する対価として相当であると認められる金額（退職給与にあっては、その使用人に対して支給した退職給与の額が、当該使用人のその法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものに対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した使用人に対する退職給与として相当であると認められる金額）を超える場合におけるその超える部分の金額とされている（法令72の2）。

## 6 経済的利益とは何か

役員及び使用人（以下「役員等」という。）に対して支払う給与は、現金で支払われるのが通常である。しかし、法人が役員等に対して有する貸付金等の債権を放棄する場合、あるいは、法人が所有している土地、建物を役員等に対して無償や低い価額で賃貸する場合のように、現金は支払われないが実質的にその役員等に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらす利益が与えられる場合がある。このような利益

を一般に「経済的利益」という（法基通9-2-9）。

そこで、法人税法上このような経済的利益については、役員の場合であれば、その実態に応じ定期同額給与、臨時的な給与、退職給与に区分し、これを実際に支給した給与の額に含めそれぞれの金額が過大であるか否かを判断することとなる。

また、使用人の場合は、役員と特殊な関係のある使用人について、経済的利益をその実態に応じ給料、賞与、退職給与に区分し、これを実際に支給した給与の額に含めそれぞれの金額が過大であるか否かを判断することとなる。

#### 【参考】役員等に係る経済的利益とその取扱い

経済的利益となるものの例示と、その取扱いをまとめると、次の表のとおりである。

経 済 的 利 益	取 扱 い
① 役員等に法人の資産を無償又は低い価額で譲渡した場合 (時価－譲渡価額＝差額)	その差額が毎月おおむね一定している場合は定期同額給与
② 役員等に社宅等を無償又は低い価額で提供した場合 (通常の賃料－徴収賃料＝差額)	全て定期同額給与
③ 役員等に金銭を低い利率で貸し付けた場合 (通常の利息－徴収利息＝差額)	全て定期同額給与
④ 役員等に機密費、接待費、交際費等の名義で支給した金額で費途不明、会社業務に關係がないもの	毎月定額で支給している場合（渡切交際費）は定期同額給与
⑤ 役員等の個人的費用を負担した場合	毎月負担する住宅の光熱費、家事手伝いの給料等は定期同額給与

#### 【参考法令・通達番号】

法基通9-2-9、9-2-10、9-2-11

## 第2節 交際費等

この節では、交際費課税制度が設けられた趣旨、交際費等の範囲等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 交際費課税制度が設けられた趣旨は何か
- 2 交際費等とされるものはどのようなものか
- 3 交際費等に含まれる費用と含まれない費用の例示
- 4 交際費等の損金不算入額はどのように計算するのか

### 1 交際費課税制度が設けられた趣旨は何か

法人が支出する交際費は、販売促進等事業のために支出し、その使途が明らかである限り、企業会計上その全額が費用となるべきものである。

しかし、法人の支出する交際費は、毎年巨額にのぼっており、その冗費性が社会的に問題となっている。そこで、法人が支出した交際費等について、これを損金として認めないことにより、その支出を抑制して冗費の節約を図るという政策上の目的から、租税特別措置法において交際費等の損金不算入を規定している。

なお、現在では上記に加え、「公正な取引の阻害の防止」と「正常な価格形成」が趣旨に含まれている（平成6年度の税制改正に関する答申「3 課税の適正・公平の確保」）。

### 2 交際費等とされるものはどのようなものか

税法上の**交際費等の範囲**は、社会通念上の概念より幅広く、交際費、接待費、機密費、その他の費用で、法人がその得意先や仕入先その他事業に關係のある者等に対する接待、供應、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものである（措法61の④）。

この取扱いを区分して説明すると、次のとおりである。

- ① 交際費その他の費用とは、法人が交際費等の科目で経理したかどうかを問わないこと。
- ② 接待、贈答等の行為とは、もてなし、贈物などのやりとり等の性質を持つ全ての行為をいうこと。
- ③ 事業に關係のある者等とは、直接その事業に取引關係のある者だけでなく、間接にその法人の利害に關係のある者及びその法人の役員、使用人、株主等も含まれること（措通61の4(1)-22）。
- ④ 支出するとは、支出の事実があったことであり、接待するなどの行為があったことをいう。したがって、仮払又は未払等の経理をしていなくともその行為があった事業年度の交際費等に含まれること（措通61の4(1)-24）。

なお、次のような費用は交際費等から除かれる。

- ① 専ら従業員の福利厚生のための運動会や旅行等に通常要する費用（措法61の4④一）
- ② 飲食その他これに類する行為のために要する費用（専らその法人の役員若しくは従業員又はこれ

らの親族に対する接待等のために支出するものを除く。以下「飲食費」という。) であって、その飲食費として支出する金額をその飲食等に参加した者の数で除して計算した金額が5,000円以下となる費用（措法61の4④二、措令37の5①）。ただし、この飲食費については、飲食等のあった年月日等の所定の事項を記載した書類を保存している場合に限り、認められる（措法61の4⑥、措規21の18の4）。

- ③ 広告宣伝のためのカレンダーや手帳等の作成費用（措令37の5②一）
- ④ 会議に関連してお茶菓子や弁当程度のもてなしをする費用（措令37の5②二）
- ⑤ 出版、放送のための取材費等の費用（措令37の5②三）

### 3 交際費等に含まれる費用と含まれない費用の例示

#### (1) 交際費等に含まれる費用

- ① 会社の何周年記念、社屋新築記念等における宴会費、記念品代等（措通61の4(1)-15(1)）
- ② 下請工場、代理店等となるため、又はするための運動費（措通61の4(1)-15(2)）  
(注) 取引関係を結ぶために相手方の企業（事業者）に金銭又は事業用資産を交付するための費用は交際費等に該当しない（同通達（注））。
- ③ 得意先、仕入先等社外の者の慶弔、禍福に際し支出する費用（措通61の4(1)-15(3)）
- ④ 得意先、仕入先等事業に関係ある者を旅行、観劇等に招待する費用（措通61の4(1)-15(4)）
- ⑤ 得意先、仕入先等の従業員に対して取引の謝礼等として支出する費用（措通61の4(1)-15(9)）
- ⑥ 得意先、仕入先等社外の者に対する接待、供応に要した費用で、次の(2)に該当しない全ての費用（措通61の4(1)-15(11)）

#### (2) 交際費等に含まれない費用

- ① 社会事業団体、政治団体に対する拠金（措通61の4(1)-2(1)）（寄附金）
- ② 神社の祭礼等の寄贈金（措通61の4(1)-2(2)）（寄附金）
- ③ 得意先に対し、売上高に比例させるなど一定の基準により交付する金銭や事業用資産、又は少額物品（おおむね3,000円以下）（措通61の4(1)-4）（売上割戻し）
- ④ あらかじめ行った広告宣伝に基づき、一定の商品を購入した一般消費者を旅行に招待したり景品を交付したりするための費用（措通61の4(1)-9(3)）（広告宣伝費）
- ⑤ 一般的な工場見学者等に製品の試飲、試食をさせる費用（措通61の4(1)-9(5)）（広告宣伝費）
- ⑥ 得意先等に対する見本品等の供与に通常要する費用（措通61の4(1)-9(6)）（広告宣伝費）
- ⑦ 創立記念日等に際し、従業員等におおむね一律に社内で供与される通常の飲食に要する費用（措通61の4(1)-10(1)）（福利厚生費）
- ⑧ 従業員等又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準で支給される費用（措通61の4(1)-10(2)）（福利厚生費）  
(専属セールスマン及び専属下請業者の従業員等の場合も同じ。（措通61の4(1)-13(3)、61の4(1)-18(4)）)
- ⑨ 機密費、交際費等の名義で、従業員等に支給した金額でその費途が不明のものや法人の業務に

関係がないもの（措通61の4(1)-12(3)）（給与）

【参考法令・通達番号】

法基通9-2-9(9)、措通61の4(1)-1～61の4(1)-24

#### 4 交際費等の損金不算入額はどのように計算するのか

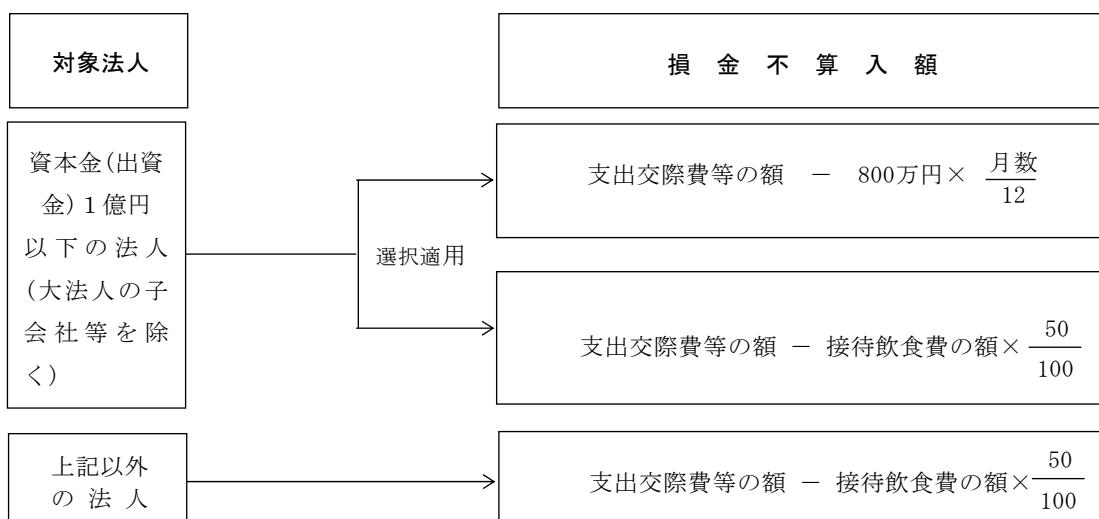
法人が、平成18年4月1日から令和2年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出する交際費等の額は、原則として損金の額に算入されないが、平成26年4月1日以後に開始する事業年度から、交際費等のうち接待飲食費（注）の額の50/100に相当する金額は、損金の額に算入される。

（注）接待飲食費とは、交際費等のうち飲食費であって、法人税法上で整理・保存が義務付けられている帳簿書類に、飲食費に係る飲食等のあった年月日等の所定の事項を記載することにより、飲食費であることが明らかにしているものをいう（措法61の4④、措規21の18の4、法規59、62、67）。

資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人（普通法人のうちその事業年度終了の日において、法人税法第66条第6項第二号又は第三号に掲げる法人に該当するもの（以下、この節において「大法人の子会社等」という。）を除く。）については、定額控除限度額を超える金額が損金の額に算入されない。定額控除限度額は、平成25年4月1日以後に開始する事業年度については年800万円（平成25年3月31日以前に開始した事業年度においては年600万円、平成21年4月1日前に終了した事業年度においては400万円）に事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額となる（措法61の4②）。

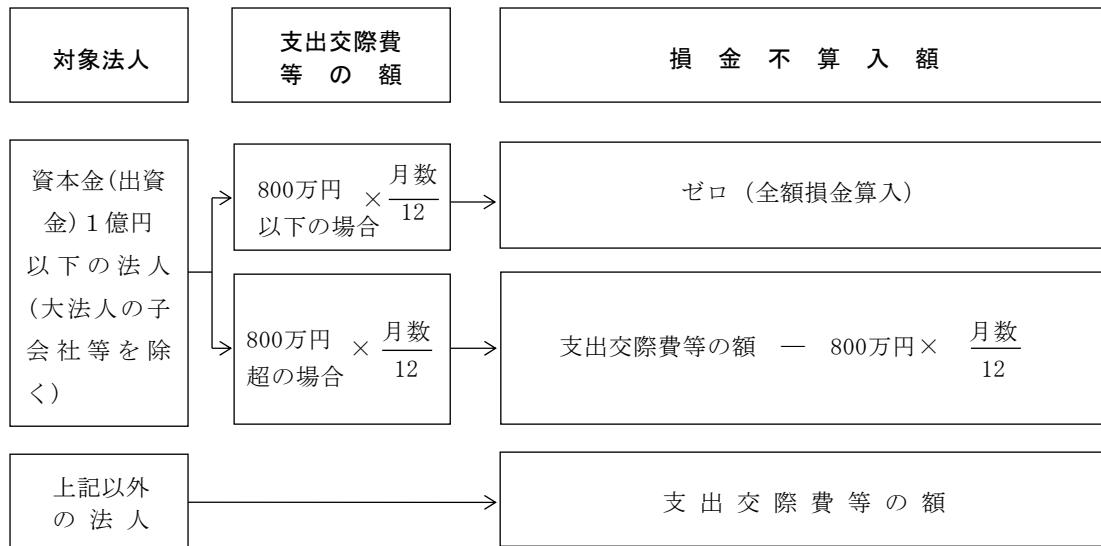
なお、接待飲食費の額の50/100相当額の損金算入と定額控除限度額までの損金算入のいずれかを選択適用することができる（措法61の4①②）。

イ 平成26年4月1日以後に開始する事業年度の場合

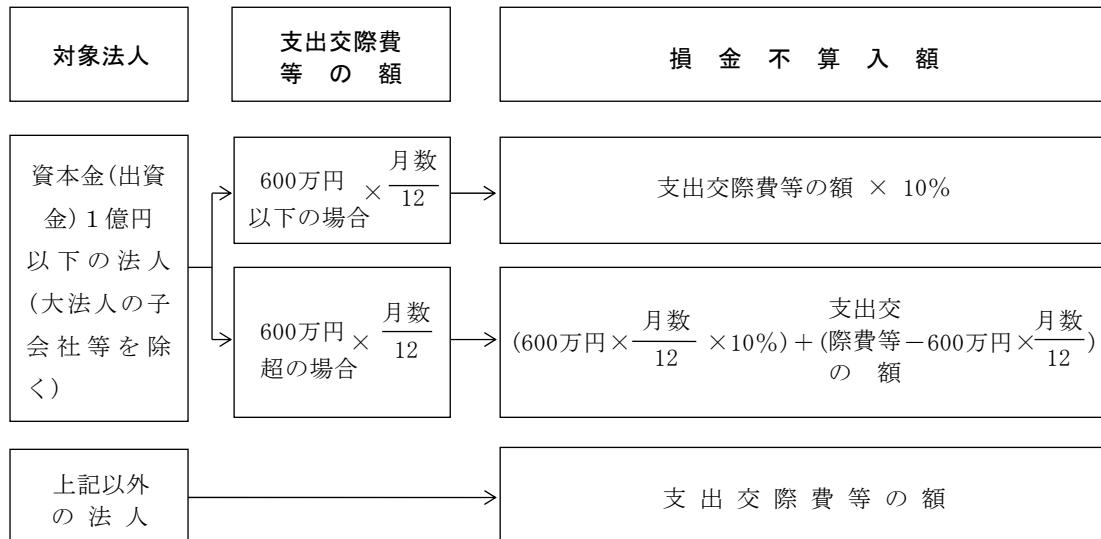


（注）月数は事業年度の月数をいい、暦に従つて計算し、1月に満たない端数を生じたときは、その端数を1月とする（措法61の4③）。

ロ 平成25年4月1日以後平成26年3月31日までの間に開始する事業年度の場合



ハ 平成25年3月31日以前に開始する事業年度の場合



#### 【設例】

甲株式会社の当期（令元. 7. 1～令元. 12. 31）末の資本金の額3,000万円、当期の交際費等の支出額が500万円（うち接待飲食費の額が300万円）であるとした場合、その交際費等の損金不算入額を計算しなさい。なお、甲株式会社は大法人の子会社等ではない。

【答】定額控除限度額は、 $800\text{万円} \times 6/12 = 400\text{万円}$ となり、接待飲食費の50%相当額（ $300\text{万円} \times 50\% = 150\text{万円}$ ）を上回ることから、定額控除限度額を選択する方が有利となる。したがって、損金不算入額を計算すると、 $500\text{万円} - 800\text{万円} \times 6/12 = 100\text{万円}$ となる。

第6章 損金の額の計算（その2）

なお、上記設例において事業年度を平24. 7.1～平24. 12.31とした場合(平成25年3月31日以前に開始する事業年度で支出した場合)の、損金不算入額は

$$(600\text{万円} \times 6/12 \times 10\%) + (500\text{万円} - 600\text{万円} \times 6/12) = 230\text{万円} \text{となる。}$$

【別表十五】

【別表四】

## 第3節 寄附金

この節では、寄附金について損金算入限度額が設けられた趣旨、寄附金の範囲等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 寄附金の損金算入限度額が設けられた趣旨は何か
- 2 寄附金とされるものにはどのようなものがあるのか
- 3 寄附金の損金算入限度額はどのように計算するのか

### 1 寄附金の損金算入限度額が設けられた趣旨は何か

法人の支出した費用が法人税法上の損金となるためには、その法人の事業活動に必要なものでなければならない。しかし、寄附金はその性質上、直接には反対給付のない支出であるため、事業活動に必要なものであるかどうかの判定が極めて困難である。

このような寄附金を無制限に損金として認めた場合、本来課税されるべきはずの所得が寄附を通じて減り、税金の減少を招き、結果的に国が法人に代わって寄附をしたのと同じことになる。

しかしながら、法人として事業を円滑に実施し、規模を拡大するためには、地域への貢献や福祉活動も必要であり、損金性が認められるとする考え方もある。そのようなところに、ある種の損金性を擬制して、行政的便宜と課税の公平の観点から、統一的な限度額を設けて、それを超える金額については損金の額に算入しないこととしている（法法37）。

### 2 寄附金とされるものにはどのようなものがあるのか

#### (1) 寄附金の範囲

法人税法上の寄附金とは、法人が行った金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をいい、社会通念上の寄附金の概念よりその範囲は広くなっている（法法37⑦）。

法人税法上の寄附金であるかどうかの区別は、個々の実態により判断すべきものであるが、この判断の基準として、事業に直接関係ない者に対する金銭でした贈与は、原則として寄附金として取り扱われる。例えば、社会事業団体、政治団体に対する拠金や神社の祭礼等の寄贈金のようなものは寄附金とされる。

【参考法令・通達番号】

措通61の4(1)-2

#### (2) 寄附金から除かれるもの

イ 金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与であっても、法人の事業遂行と直接関係があると認められる広告宣伝費、交際費、福利厚生費等に該当するものは、寄附金から除かれる。

ロ 法人が寄附金として支出したものであっても、法人の役員等が個人として負担すべき性格を持

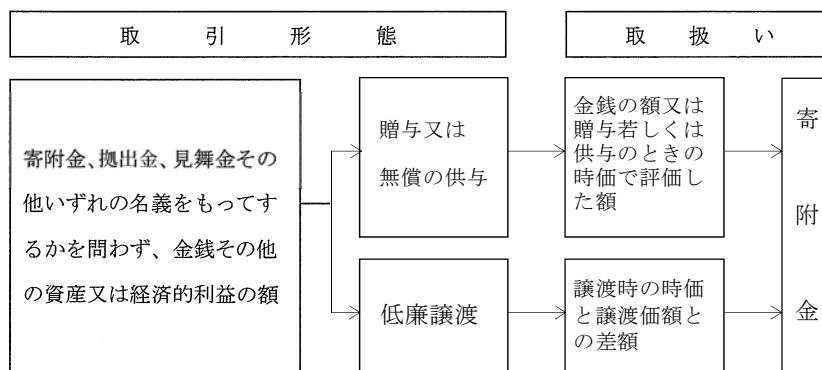
つ支出は、その者に対する給与となる。

## 【参考法令・通達番号】

法法37⑦、法基通9-4-1～9-4-2の2

**(3) 寄附金の額の計算**

- イ 金銭で贈与した場合には、その金銭の額で計算する。
- ロ 金銭以外の資産の贈与や経済的な利益の無償の供与の場合には、その贈与や供与の時における時価で計算する。
- ハ 例えば、親子会社間のように特別な関係にある者が時価より低い価額で資産の譲渡を行ったような場合で、その差額が実質的に贈与したと認められるときは、その差額で計算する。



（注）低廉譲渡に係る仕訳等については、第3章第2節を参照のこと。

## 【参考法令・通達番号】

法法37⑦⑧

**3 寄附金の損金算入限度額はどのように計算するのか****(1) 寄附金の取り扱い**

寄附金は現実に支払った事業年度の損金として取り扱うこととされている（法令78①）。

したがって、現実に支払われるまでは、寄附金の支払がなかったものとされるので、寄附金を未払計上しても、その計上した事業年度では損金の額に算入されず、実際に支払った事業年度の寄附金として取り扱われる。また、現実に支払った事業年度に損金の額に算入しないで仮払金等の仮勘定で経理していても、その支出した事業年度の寄附金として取り扱うこととされている（法基通9-4-2の3）。

## 【参考法令・通達番号】

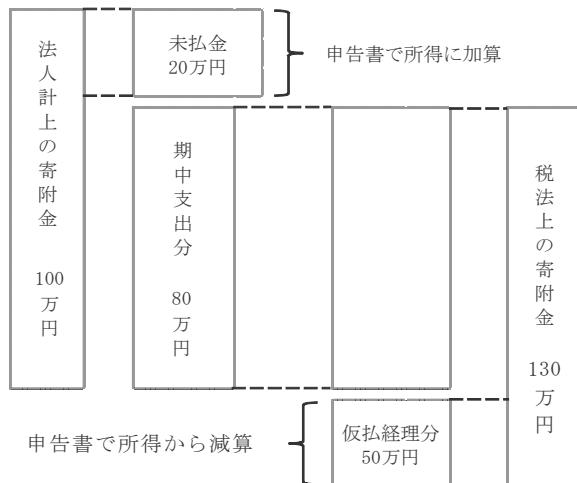
法基通9-4-2の4

**【例示】**

寄附金1,000,000円の中に、未払計上した寄附金200,000円が含まれ、仮払経理した寄附金となるものが500,000円あったとすれば、法人税法上の取扱いによる寄附金の金額は、次のようになる。

(法人計算の寄附金) (未払寄附金) (仮払寄附金)

$$1,000,000\text{円} - 200,000\text{円} + 500,000\text{円} = 1,300,000\text{円}$$



## (2) 寄附金の支出先による区分

### イ 一般の寄附金

一般の寄附金の損金算入限度額の計算は、形式的に期末の資本金等の額を基にした資本金基準額と当期の所得の金額を基にした所得基準額から次のとおり損金算入限度額を計算し、この限度額を超える部分の金額は損金の額に算入されない（法法37①、法令73①）。

$$\boxed{\text{期末資本金等の額}} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{2.5}{1,000} = \boxed{\text{資本金基準額}}$$

$$\boxed{\text{当期の所得の金額}} \times \frac{2.5}{100} = \boxed{\text{所得基準額}}$$

$$[\boxed{\text{資本金基準額}} + \boxed{\text{所得基準額}}] \times \frac{1}{4} = \boxed{\text{損金算入限度額}}$$

(注) 1 資本金等の額とは、資本金の額又は出資金の額と法人税法施行令第8条第1項に掲げる金額との合計額である（法法2十六）。

2 当期の所得の金額は、寄附金を損金に算入する前の金額で、具体的には、申告書別表四「仮計」欄の金額に支出した寄附金の額を加えた金額である（法令73②③）。

3 月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときはこれを切り捨てる（法令73⑤）。

### ロ 完全支配関係がある他の法人に対する寄附金

内国法人が各事業年度において完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（法法25条の2②に規定する受贈益に対応するものに限る。）は、損金の額に算入されない（法法37②）。

### ハ 国又は地方公共団体に対する寄附金

国又は地方公共団体に対する寄附金は、寄附した者が寄附によって設けられた設備を専属的に利用する場合や、特別な利益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除き、その全額を損金の額に算入することができる（法法37③一）。

### ニ 財務大臣が指定した寄附金（指定寄附金）

公益法人等に対する寄附金で、一定の要件を備えるものとして財務大臣が指定したものは、その全額を損金の額に算入することができる（法法37③二）。

### ホ 特定公益増進法人に対する寄附金

公益の増進に著しく寄与する法人として法人税法施行令第77条に掲げられた団体に対する寄附金は、一般の寄附金の限度額とは別枠の限度額が設けられており、その限度額の範囲内の金額を損金の額に算入することができる（法法37④）。

#### ヘ 特定公益信託の信託財産として支出した金銭の額

特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額は、寄附金とみなし、そのうち、その目的が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の信託財産とするために支出した金銭の額については、上記ホの寄附金の額と合わせて、一般の寄附金とは別枠の限度額の範囲内で損金の額に算入することができる（法法37⑥）。

#### ト 認定特定非営利活動法人に対する寄附金

特定非営利活動法人（NPO法人）のうち一定の要件を満たすものとして所轄庁の認定を受けたもの（認定NPO法人）に対する寄附金の額は、上記ホの寄附金の額と合わせて、一般の寄附金とは別枠の限度額の範囲内で損金の額に算入することができる（措法66の11の2②）。

#### チ 国外関連者に対する寄附金

法人がその法人の国外関連者に対して支出した寄附金の額は、損金の額に算入されない（措法66の4③）。

### 【まとめ】寄附金の区分による取扱い

寄附金の区分	取扱い
イ 一般の寄附金	資本金等の額と所得の金額に基づいて計算した金額まで損金算入できる。
ロ 完全支配関係がある他の法人に対する寄附金	全額損金算入できない。
ハ 国又は地方公共団体に対する寄附金	全額損金算入できる。
ニ 財務大臣が指定した寄附金（指定寄附金）	全額損金算入できる。
ホ 特定公益増進法人に対する寄附金	イとは別枠の限度額の範囲内の金額まで損金算入できる。
ヘ 特定公益信託財産とするために支出する金銭等（公益増進信託に限る。）	イとは別枠の限度額の範囲内の金額まで損金算入できる。
ト 認定特定非営利活動法人（認定NPO法人）に対する寄附金	全額損金算入できない。
チ 国外関連者に対する寄附金	全額損金算入できない。

**【設例】**

乙株式会社の平31.4.1～令2.3.31事業年度における次の資料から、寄附金の損金不算入額と課税所得金額を計算しなさい。

なお、同社は各金額をいずれも雑損失勘定に計上している。

**1 経費等の明細**

日付	金額	支出の相手方	経費等の内容	備考
1.5.20	円 100,000	都立A高校	図書館拡張費用	
1.9.9	50,000	B町内会	消防資金	
1.12.8	200,000	C株式会社	贈与	C社と当社との間に完全支配関係はない。
2.3.29	40,000	D神社	社殿改築資金	未払金勘定に計上

2 C社に対する贈与の内容は、当社保有の土地（帳簿価額200,000円、時価1,000,000円）を贈与したものである。

**3 上記以外で計算に必要な事項**

(1) 当期末の資本金等の額は60,000,000円である。

(2) 確定した決算による当期純利益は4,810,000円であり、加算、減算事項は設例以外にはないものとする。

**【答】** 設例の寄附金に対する取扱いを示すと、次のとおりである。

支出の相手方	寄附金に対する取扱い
都立A高校	国立・公立の学校等の施設の建設や拡張等のためにされる寄附金は、国等に対する寄附金としての典型的なものである。
B町内会	町内会は、地方公共団体ではないから、国等に対する寄附金に該当せず、一般の寄附金となる。
C株式会社	贈与した資産の贈与の時の時価1,000,000円が寄附金となる。
D神社	神社に対する社殿改築資金は、指定寄附金に該当するものを除き一般の寄附金に該当するのであるが、「支出した寄附金」とは現金等を交付したものといい、現実に支払われるまでの間は寄附金の支出がなかったものとされる。したがって、この金額は申告書別表四で加算するとともに、損金不算入額の計算の対象となる寄附金から除外する。

1 以上をまとめると、当期の寄附金の額は次のようになる。

指定寄附金等	都立A高校	100,000円
一般の寄附金	B町内会	50,000円
	C株式会社	1,000,000円
寄附金の合計		1,150,000円

2 損金算入限度額は、次のように計算される。

$$\textcircled{1} \quad 60,000,000\text{円} \times \frac{12}{12} \times \frac{2.5}{1,000} = 150,000\text{円} \quad \cdots \cdots \text{資本金基準額}$$

(土地譲渡益)  $\left[ \begin{array}{l} \text{D神社への} \\ \text{未払寄附金} \end{array} \right]$  (寄附金認容) (寄附金の合計)

$$\textcircled{2} \quad (4,810,000 + 1,000,000 + 40,000 - 1,000,000 + 1,150,000) \times \frac{2.5}{100}$$

$$= 150,000\text{円} \quad \cdots \cdots \text{所得基準額}$$

$$\textcircled{3} \quad (150,000\text{円} + 150,000\text{円}) \times \frac{1}{4} = 75,000\text{円} \quad (\text{損金算入限度額})$$

3 したがって、損金不算入額は

$\left[ \begin{array}{l} \text{A高校への} \\ \text{寄附金} \end{array} \right]$  (損金算入限度額)

$$1,150,000\text{円} - 100,000\text{円} - 75,000\text{円} = 975,000\text{円} \text{となる。}$$

これを「申告書別表四」、「申告書別表五（一）」及び「申告書別表十四（二）」で示すと、次ページのようになる。

#### ※ C社に対する贈与について

〈会社の仕訳〉 雜損失 200,000円 ／ 土地 200,000円

〈税務上の仕訳〉 寄附金 1,000,000円 ／ 土地 200,000円

譲渡益 800,000円

〈修正 正〉 (加算) 雜損失否認 200,000円 ／ (減算) 寄附金認容 200,000円

(加算) 譲渡益計上漏れ 800,000円 ／ (減算) 寄附金計上漏れ 800,000円

【別表四】

所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)		事業年度 2. 3. 31	31. 4. 1	法名	乙 株式会社	別表四 (簡易様式)	
御注意	区分	総額	処分				
			留保	社外流出	(3)		
①		円 4,810,000	円 4,810,000	配当	その他		
当期利益又は当期欠損の額	1						
② 税金の特例	2	損益通算をした法人税、地方法人税及び政務部別法人税(留保を除く。)の額	2				
③ 税金の特例	3	損益通算をした道府県民税(留保を除く。)及び市町村民税の額	3				
④ 税金の特例	4	損益通算をした道府県民税(留保を除く。)の額	4				
⑤ 税金の特例	5	損益通算をした地税充當金の額	5				
⑥ 税金の特例	6	損益通算をした附着税(得失税を除く。)、施設税、延滞税(遅納分を除く。)及び譲受税の額	6		その他		
⑦ 税金の特例	7	減価償却の償却超過額	7				
⑧ 税金の特例	8	役員給与の損金不算入額	8		その他		
⑨ 税金の特例	9	交際費等の損金不算入額	9		その他		
⑩ 未払寄附金	10	40,000	40,000				
⑪ 謹度収益		800,000			800,000		
⑫ 雑損失		200,000			200,000		
⑬ 小計	11	1,040,000	40,000		1,000,000		
⑭ 減価償却超過額の当期認容額	12						
⑮ 納税充當金から支出した事業税等の金額	13						
⑯ 受取配当等の基金不算入額(別表八(一)「6」又は「33」)	14				※		
⑰ 外国子会社から受取る剰余金の配当等の基金不算入額(別表八(二)「13」)	15				※		
⑱ 受贈益の益金不算入額	16				※		
⑲ 廉格模物分配に係る益金不算入額	17				※		
⑳ 法人税等の中間納付額及び過渡納に係る還付金額	18						
㉑ 所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	19				※		
㉒ 寄附金	20	1,000,000			1,000,000		
㉓ 小計	21	1,000,000		外※	1,000,000		
㉔ 合計	22	4,850,000	4,850,000	外※			
㉕ (1)+(11)-(21)							
㉖ 開運者等に係る支払利息等の損金不算入額(別表十七(一)「5」)	23				その他		
㉗ 超過利子額の損金算入額(別表十七(二)「10」)	24	△			※ △		
㉘ 仮計	25	4,850,000	4,850,000	外※			
㉙ (22)から(24)までの計)							
㉚ 寄附金の損金不算入額(別表十四(一)「4」又は「40」)	26	975,000			その他	975,000	
㉛ その他の損益算入額(別表十四(二)「1」又は「6」)	27				その他		
㉜ 税額控除の対象となる外税の税額(別表八(二)「7」)	28				その他		
㉝ 合計	29	5,825,000	4,850,000	外※	975,000		
㉞ (25)+(26)+(28)+(30)							
㉟ 製約者 紹当の益金算入額(別表九(一)「13」)	34						
㉟ 非適格合併又は残余財産の全部配当による益金算入額(別表九(二)「13」)	35						
㉟ 欠損金又は災害損失等の当期控除額(別表九(三)「13」)	36						
㉟ 総計	37	5,825,000	4,850,000	外※	975,000		
㉟ (33)+(34)+(35)+(36)							
㉟ 欠損金又は災害損失等の当期控除額(別表九(三)「13」)	38	△			※ △		
㉟ 総計	39	5,825,000	4,850,000	外※	975,000		
㉟ (37)+(38)							
㉟ 新鉱床探査費又は海外新鉱床探査費の特別控除額(別表十(三)「40」)	40	△			※ △		
㉟ 残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	41	△	△				
㉟ 所得金額又は欠損金額	42	5,825,000	4,850,000	外※	975,000		

法 0301-0402

(簡)

【別表五(一)】

別表五(一)

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度 31・4・1 2・3・31	法人名 乙 株式会社
--------------------------	--	--------------------------	---------------

## I 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額 $(1)-(2)+(3)$
		減	増	
①	②	③	④	
利 益 準 備 金 1	円	円	円	円
積 立 金 2				
未 払 寄 附 金 3			40,000	40,000
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				
21				
22				
23				
24				
25				
繰 越 損 益 金 (損は赤) 26				
納 税 充 当 金 27				
未 納 法 人 税、未 納 地 方 法 人 税 及 び 未 納 復 興 特 別 法 人 税 (附 借 税 を 除 く。) 28	△	△	△	△
未 納 道 府 県 民 税 (均 等 割 額 及 び 利 子 判 滞 を 含 む。) 29	△	△	△	△
未 納 市 町 村 民 税 (均 等 割 額 を 含 む。) 30	△	△	△	△
差 引 合 计 額 31				

## II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期首現在 資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在 資本金等の額 $(1)-(2)+(3)$
		減	増	
①	②	③	④	
資 本 金 又 は 出 資 金 32	60,000,000 円	円	円	60,000,000
資 本 準 備 金 33				
34				
35				
差 引 合 计 額 36	60,000,000			60,000,000

御 注意  
2 1  
この表は、通常の場合には次の算式により検算ができます。  
期首現在利益積立金額合計[31]① + 別表四留保所得金額又は欠損金額[47] - 中間分、確定分法人税県市民税の合計額  
= 翌期首現在利益積立金額合計[31]④  
発行済株式又は出資のうち二以上の種類の株式がある場合には、法人税法施行規則別表五(一)付表(別表五(一)付表)の記載が必要となりますので御注意ください。

【別表十四（二）】

## 第4節 租税公課等

租税公課は、企業会計上は一般に費用として経理されるが、法人税法における所得計算上は、税目又は性質に応じ損金にできるものとできないものとに区分されている。

この節では、損金の額に算入できない租税公課等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 損金の額に算入されない租税公課はどのようなものがあるか
- 2 損金の額に算入されない租税公課はどのように取り扱うのか
- 3 納税充当金の繰入額は損金になるのか
- 4 不正行為等に係る費用はどのようなものがあるか

### 1 損金の額に算入されない租税公課はどのようなものがあるか

租税公課のうち損金算入とならないものは、①所得に対する税、②法人税額から控除する所得税額等である（法法38）。

このように、租税公課の一部のものについてのみ損金不算入としている理由は必ずしも一定ではないが、例えば法人税等については、それが所得を課税標準として課されるという同税の本質及び計算技術上の理由によるものといわれている。

損金不算入とされる主な租税公課は次のとおりである。

#### (1) 法人税、地方法人税、住民税（都道府県民税、市町村民税）

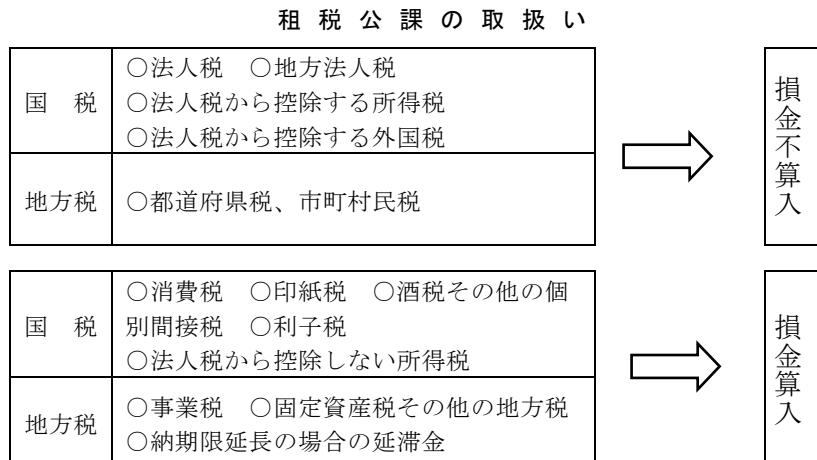
ここで法人税・住民税の額という場合には、これらの本税に係る加算税等の附帯税は含まれない（下記4(3)参照）が、このうち利子税（地方税における納期限の延長の場合の延滞金を含む。）については損金に算入されることに注意する（法法38①三、通則法60④、64③、69）。

#### (2) 法人税額から控除する所得税額

#### (3) 外国税額控除の対象とした外国法人税額

### 2 損金の額に算入されない租税公課はどのように取り扱うのか

法人が決算で損金経理をした租税公課のなかに損金不算入のものがあれば、その金額を租税公課の納付状況に関する明細書（申告書別表五（二））に記入し、申告書別表四で所得金額に加算しなければならない。



### 3 納税充当金の繰入額は損金となるのか

法人は、決算に当たって当期分の法人税、住民税等の見積額を控除し、税引後の当期純利益を計上するのが、一般的であり、次のような会計処理が行われる。

法人税等 × × × / 未払法人税等 × × ×  
(納稅充当金繰入額) (納稅充当金)

この場合、損益計算書の表示は次のようになる。

税引前当期純利益 ×××

法人税等 ×××

当期純利益 ×××

法人税等は確定していない租税公課を未払法人税等(納税充当金)として引き当てたものである。法人税法で定められた引当金には該当しないので損金の額には算入されず、申告書別表四で所得金額に加算しなければならない。

なお、未払法人税等（納税充当金）は翌期以降において、法人税等を納付する際に次のように仕訳され、取り崩される。

未払法人税等 ××× / 現金 ×××

【参考法令・通達番号】

法基通9-5-1~9-5-3、9-5-8、9-5-9

#### 4 不正行為等に係る費用等はどのようなものがあるか

隠ぺい仮装行為に要する費用等又は賄賂等に当たるべき費用等、法人が支出する不正行為等に係る費用等については、法人税法に別段の定めを設けて、損金の額に算入しないこととしている（法55）。

附帯税や罰科金等が損金不算入とされているのは、これらについて損金算入を認めるとペナルティとしての効果がその分だけ減殺されてしまうからである。

損金不算入とされる主な不正行為等に係る費用等は次のとおりである。

- (1) 隠ぺい仮装行為に要する費用等
- (2) 賄賂等に当たるべき費用等
- (3) 国税等に係る附帯税等

これらに該当するものとして、国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税、印紙税の過怠税、地方税法の規定による延滞金（納期限の延長の場合の延滞金を除く。）、過少申告加算金、不申告加算金、重加算金がある。

- (4) 罰科金等

外国又はその地方公共団体が課する罰金又は科料に相当するものは、国内の罰金及び科料と同様に損金の額に算入しないこととされている（法法55④一）。

**【設 例】**

丙株式会社の平31.4.1～令2.3.31事業年度の租税公課に関する事項は次のとおりである。これに基づいて申告書別表四と申告書別表五(二)（申告書別表五(一)については関係箇所）を完成させなさい。

なお、所得税額控除の適用を受けるものとする。

また、確定した決算による当期純利益は1,000,000円とする。

**1 損金経理した租税公課**

(1) 法人税及び地方法人税（当期中間分）	200,000円
(2) 県民税（〃）	41,000円
(3) 事業税（前期確定分）	50,000円
(4) 受取預金利息に係る源泉徴収の所得税	3,000円
(5) 固定資産税	100,000円
(6) 源泉所得税の不納付加算税	30,000円
(7) 駐車違反に係る反則金	20,000円
(8) 納税充当金繰入額	260,000円

**2 納税充当金取崩しの内訳**

(1) 期首残高	400,000円
(2) 法人税及び地方法人税（前期確定分）	300,000円
(3) 県民税（〃）	60,000円

（注）申告書別表五(二)の作成に当たって、当期の確定申告分の法人税及び地方法人税並びに県民税は、次の金額とする。

法人税及び地方法人税・当期分（確定）	31,900円
県民税・当期分（確定）	16,400円

**【答】****① 損金の額に算入されないもの****② 損金の額に算入されるもの**

法 人 税 及 び 地 方 法 人 税	200,000円	事 業 税	50,000円
県 民 税	41,000円	固 定 資 産 税	100,000円
法人税から控除する所得税額	3,000円		
不 納 付 加 算 税	30,000円		
反 則 金	20,000円		
納 税 充 当 金 繰 入 額	260,000円		

これを「申告書別表四」、「申告書別表五(一)」及び「申告書別表五(二)」で示すと、次ページのようになる。

【別表四】

別表四(簡易様式)

所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)		事業年度 31・4・1 2・3・31	法人名 丙 株式会社	
御注意	区分	総額 ①	処 分	
			留保 ②	社外流出 ③
			記 当	内
2 例収入神綱の額の認定の際課定法人の所得特別の特例は、課税会員の特例等の国際戦略等に係る課税の特例及び再投資等の信託に係る課税の特例の規定の適用基盤強化の措置等を受ける法人の課税の特例による別表四を御使用ください。	当期利益又は当期欠損の額	1 1,000,000 円	1,000,000 円	記 当 その他
47 中部の金額は、特定期別区域における指定特定事業法人の課税の特例、組合事業等による損失がある場合の課税の特例、農業経営の課税の特例、農用地等を取得した場合の課税の特例、対外船舶運航事業を営む法人の船積税の特例、関西開港空港用地整備準備金の課税による別表式によることになりますから留意してください。	損金経理をした法人税、地方法人税及び復興特別法人税(削除税を除く)損金経理をした道府県民税(利子額を除く)及び市町村民税損金経理をした道府県民税利子割損	2 200,000 3 41,000 4 5 260,000 6 30,000 7 8 9 10 20,000	200,000 41,000          501,000	記 当 その他
	損金経理をした納税充当金	5 260,000	260,000	その他 30,000
	損金差引をして納税(利子税を除く)した金額、延滞金(延納分を除く)及び過怠料	6 30,000		その他 30,000
	減価償却の償却超過額	7		
	役員給与の損金不算入額	8		その他
	交際費等の損金不算入額	9		その他
	通告処分による反則金	10 20,000		その他 20,000
	小計	11 551,000	501,000	50,000
	減価償却超過額の当期認容額	12		
	納税充当金から支出した事業税等の金額	13		
減	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)(16)又は(31))	14		※
	外国子会社から受ける剰余金の充当等の益金不算入額(別表八(二)(13))	15		※
	受贈益の益金不算入額	16		※
	商標権物分配に係る益金不算入額	17		※
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額	18		
	所持税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	19		※
	20			
	小計	21		外※
	仮計 (1)+(11)-(21)	22 1,551,000	1,501,000	外※ 50,000
	関連者等に係る支払利息等の損金不算入額(別表十七(二)(25))	23		その他
約	超過利子額の損金算入額(別表十七(二)(31))	24 △		※ △
	假計 ((22)から(24)までの計)	25 1,551,000	1,501,000	外※
	寄附金の損金不算入額(別表十四(一)(24)又は(40))	26		その他
	もじ野地の課税の特例による損金不算入額(別表十五(二)(24))	29 3,000		その他 3,000
	税額控除の対象となる外国法人税の額(別表六(二)(二)(7))	30		その他
	合計 (25)+(26)+(29)+(30)	33 1,554,000	1,501,000	外※ 53,000
	契約者配当の益金算入額(別表九(一)(13))	34		
	非適格合併又は現金財産の全部分配等による終期資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	36		※
	(33)+(34)+(36)	37 1,554,000	1,501,000	外※ 53,000
	欠損金又は災害損失金等の当期控除額(別表十一(二)(9)又は(10))	38 △		※ △
新	新築床探鉛費又は海外新築床探鉛費の特別控除額(別表十一(三)(40))	40 △		※ △
	残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	46 △	△	
	所得金額又は欠損金額	47 1,554,000	1,501,000	外※ 53,000
	(37)+(38)	39 1,554,000	1,501,000	外※ 53,000
	新築床探鉛費又は海外新築床探鉛費の特別控除額(別表十一(三)(40))	40 △		※ △

法 0301-0402

簡

【別表五(一)】

		事業 年度	31・4・1 2・3・31	法人名	丙 株式会社		別表五 (一)	
					期首現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減	差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 $\text{①} - \text{②} + \text{③}$	
御 注意		区 分			①	②	③	④
2	1	利益準備金	1	円		円	円	円
		積立金	2					
			3					
			4					
			5					
			6					
			7					
			8					
			9					
			10					
			11					
			12					
			13					
			14					
			15					
			16					
			17					
			18					
			19					
			20					
			21					
			22					
			23					
			24					
			25					
		繰越損益金(損は赤)	26					
		納税充当金	27	400,000	360,000	260,000	300,000	
		未納法人税、未納地方法人税及び未納復興特別法人税(既償稅を除く)	28	△ 300,000	△ 500,000	中間 △ 200,000 確定 △ 31,900	△ 31,900	
		未納道府県民税(均等割額及び利子割額を含む)	29	△ 60,000	△ 101,000	中間 △ 41,000 確定 △ 16,400	△ 16,400	
		未納市町村民税(均等割額を含む)	30	△	△	中間 △ 確定 △	△	
		差引合計額	31					
II 資本金等の額の計算に関する明細書								
		期首現在 資本金等の額		当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 $\text{①} - \text{②} + \text{③}$	別表五 (一)	
区 分				減	増			
		①	②	③	④			
資本金又は出資金	32	円		円	円	円		
資本準備金	33							
	34							
	35							
差引合計額	36							

II 税引控除現在利益積立金額合計(31)(1)  
+ 別表四留保所得金額又は次損金額(47)  
— 中間分、確定分法人税原市民税の合計額

別表五(一)付表(別表五(一)付表)の記載が必要となりますので御注意ください。

【別表五（二）】

租税公課の納付状況等に関する明細書			事業年度	31 2. 4. 3. 31	法人名	丙 株式会社		別表五 (二)
税目及び事業年度			期首現在未納税額	当期発生税額	当期中の納付税額			
			①	②	③ 充当金取崩しによる納付	④ 仮払経理による納付	⑤ 損金経理による納付	
法 人 税	：	1	円	円	円	円	円	
	30.4.1 31.3.31	2	300,000		300,000			
	当 期 分	中 間	3		200,000			
	確 定	4			31,900			200,000
	計	5	300,000	231,900	300,000		200,000	31,900
道 府 県 民 税	：	6						
	30.4.1 31.3.31	7	60,000		60,000			
	当 期 分	利 子 割	8					
	中 間	9			41,000			
	確 定	10			16,400			41,000
	計	11	60,000	57,400	60,000		41,000	16,400
市 町 村 民 税	：	12						
	：	13						
	当 期 分	中 間	14					
	確 定	15						
	計	16						
事 業 税	：	17						
	30.4.1 31.3.31	18		50,000			50,000	0
	当 期 中 間 分	19						
	計	20		50,000			50,000	0
そ の 他	損 金 算 入 の も の	利 子 税	21					
	延 滞 金 (延納に係るもの)	22						
	固 定 資 産 税	23		100,000			100,000	0
		24						
	損 金 不 算 入 の も の	加 算 税 及 び 加 算 金	25		30,000		30,000	0
	延 滞 税	26						
	延 滞 金 (延納分を除く。)	27						
	過 怠 税	28						
	源 泉 所 得 税	29		3,000			3,000	0
	反 則 金	30		20,000			20,000	0
納 税 充 当 金 の 計 算								
期 首 納 税	充 當 金	31	円	400,000	取 引 額	损 金 算 入 の も の	37	円
繰 入 額	損 金 の 額 に 算 入 し た 納 税 充 當 金	32		260,000	そ の 崩 壊 額	損 金 不 算 入 の も の	38	
		33					39	
	計 (32) + (33)	34		260,000	他 取 引 額	仮 払 税 金 消 却	40	
取 崩 額	法 人 税 額 等 (5の③) + (11の③) + (16の③)	35		360,000		計 (35) + (36) + (37) + (38) + (39) + (40)	41	360,000
	事 業 税 (20の③)	36			期 末 納 税 充 當 金	(31) + (34) - (41)	42	300,000

法 0301-0502

## 第5節 資産の評価損

法人が所有する資産の時価が帳簿価額を下回った場合に、その資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分について資産の評価損が発生する。会社法及び会社計算規則では、資産の評価は取得原価主義を原則としながら、株主、債権者及び利害関係人の保護を目的とする保守主義の立場から、未実現の損失を積極的に認識させ、企業利益に反映させることとしている。これに対し法人税法は、あくまで取得原価主義を適用することを原則としている。これは、資産の評価換えに基づく課税所得の恣意的調整の防止等を考慮する立場によるものであり、法人の所有する資産が災害による著しい損傷その他特別の事実が生じた場合など（法法33②③④、法令68、68の2）の他は、原則として損金の額に算入しないこととしている（法法33①）。

なお、法人の計上した資産の評価損が損金の額に算入されなかった場合には、その帳簿価額の評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、その帳簿価額の減額はなかったものとみなされる（法法33⑥）。

【参考法令・通達番号】

法基通9-1-1～9-1-19、会規5

## 第6節 圧縮記帳

税務上、本来課税所得として発生している特定の利益について、一定の条件の下に、その課税関係を将来に繰り延べる制度が圧縮記帳制度である。

この節では、圧縮記帳制度の趣旨及び適用要件について学習する。

### ----- 学習のポイント -----

- 1 圧縮記帳制度が設けられた趣旨は何か
- 2 圧縮記帳制度の適用要件は何か
- 3 保険金で取得した代替資産の圧縮限度額はどのように計算するのか

### 1 圧縮記帳制度が設けられた趣旨は何か

法人の各事業年度の益金の額に算入すべき金額は、法人税法第22条第2項の規定によれば、資本等取引以外の取引に係る収益の額とされている。

したがって、法人が、設備投資をする際に国や地方公共団体から補助金を受けた場合や、災害等による固定資産の損害により保険金を受けた場合でも、その収入金額を益金の額に算入しなければならない。また、法人が、同種の資産を交換した場合又は土地、建物等で特定の要件に該当する固定資産の買換えのため資産を譲渡した場合も、その資産の帳簿価額と譲渡経費の額を損金の額に算入する一方で、譲渡対価の額を益金の額にそれぞれ算入しなければならない。

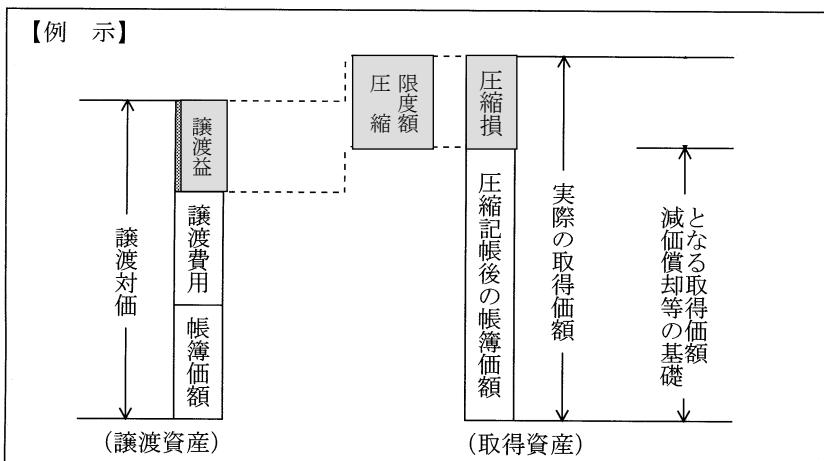
このような取引に係る収益を益金の額に算入することは、原則的には法人税が課税されることを意味しているから、その課税によって目的資産や代替資産の取得を困難にさせるという障害が生じ、補助金等を受けた目的が達成されなくなるおそれがあるなど、租税政策及び産業政策から適当とされない場合がある。

そこで、補助金収入や保険金収入等の収益についても課税するという原則を貫きながら、その一方で、一時の課税を避ける方法として認められているのが「圧縮記帳」の制度である。

圧縮記帳は税法独自の制度で、補助金や交換等で取得した資産の取得価額をその受贈益や譲渡益等に相当する額だけ減額し、その減額した部分を損金の額に算入することにより、一時的に課税利益を生じさせない、すなわち課税の繰延べを図る制度である。

圧縮記帳を適用して取得した資産について、減価償却を行うとき又はその取得資産を譲渡した際の譲渡原価を計算するときには、圧縮記帳により減額した後の帳簿価額を基礎として計算することとされている（法令54③）。

このようなことから、圧縮記帳を行った資産については、その減価償却を通じて又は譲渡の際に、圧縮記帳によって課税されなかった収益に対する課税が実現していくこととなり、結果として課税の繰延べという効果が生じる。



#### 【参考】

圧縮記帳には、法人税法に規定されているものと、租税特別措置法に規定されているものとがある（法法42～50、措法61の3、64、64の2、65、65の7～66、66の2、66の10、67の4）。

## 2 圧縮記帳制度の適用要件は何か

- (1) 圧縮記帳を行う場合には、圧縮限度額（譲渡益に相当する額）内で確定決算において所定の経理をしなければならない。
- (2) また、確定申告書に圧縮額等の損金算入に関する明細（申告書別表十三(一)～(十二)）を添付することが必要となる。

#### 【参考】

圧縮記帳の経理方法には、次の3つの方法があり、これらのいずれかの方法を選択することができる（ただし、圧縮記帳の種類によっては②及び③の方法を選択できないものがある。）。

- ① 損金経理により帳簿価額を直接減額する方法

機械装置圧縮損 ×××万円／機械装置 ×××万円

## ② 損金経理により積立金として積み立てる方法

圧縮積立金積立損 ×××万円／機械装置圧縮積立金 ×××万円

## ③ 剰余金の処分により積立金として積み立てる方法

繰越利益剰余金 ×××万円／機械装置圧縮積立金 ×××万円

(注)③の場合には、圧縮積立金の額を申告書別表四において所得金額から減算する。

## 【参考法令・通達番号】

法基通10-1-1、措通64～66の2(共)-1

## 3 保険金で取得した代替資産の圧縮限度額はどのように計算するのか

法人が固定資産の滅失等により支払を受けた保険金で代替資産を購入した場合には、保険差益金について、次の算式により計算した圧縮限度額の範囲内の金額を圧縮記帳することにより損金算入することが認められる（法法47①、法令84、85）。

## 【算式】

$$\text{保険差益金} \times \frac{\text{代替資産の取得等に充てた保険金の額（分母の額が限度）}}{\text{保険金の額からその固定資産の滅失等に関連して支出する経費の額を控除した額}} = \text{圧縮限度額}$$

なお、この場合に、保険差益金は次の算式により計算した金額である。

保険差益金 = (受け取った保険金の額 - 滅失等により支出する経費の額) - 滅失等した資産の帳簿価額のうち被害部分の額

## 【参考法令・通達番号】

法基通10-5-1

## 【設 例】

問 次の例に基づき保険金で取得した代替資産の圧縮限度額を計算しなさい。

滅失した建物の帳簿価額 300万円

滅失により支出した経費の額 50万円

支払を受けた保険金額 450万円

保険金で取得した代替資産の取得価額 400万円

## 【答】

保険差益金の額は、450万円 - 300万円 - 50万円 = 100万円

圧縮損として損金算入できる額は  $100\text{万円} \times \frac{400}{450-50} = 100\text{万円}$

よって代替資産の取得価額を

400万円－100万円＝300万円とすることができる。

この結果、保険差益金の額100万円について、保険金を收受したときに課税される金額はないこととなる。これを仕訳で示すと、次のようになる。

1 建物が滅失したとき。

火災未決算	3,000,000円	/	建物	3,000,000円
-------	------------	---	----	------------

2 経費を支出したとき。

火災未決算	500,000円	/	現金	500,000円
-------	----------	---	----	----------

3 保険金の支払を受けたとき。

現金	4,500,000円	/	火災未決算	3,500,000円
			保険差益	1,000,000円

4 代替資産を取得したとき。

建物	4,000,000円	/	現金	4,000,000円
----	------------	---	----	------------

5 圧縮記帳（その取得価額を直接減額する方法）をしたとき。

建物圧縮損	1,000,000円	/	建物	1,000,000円
-------	------------	---	----	------------

## 第7節 繰越欠損金

欠損金額とは、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額が益金の額を超える場合の、その超える部分の金額である（法法2十九）。

法人税の税額の計算は、各事業年度ごとに区切って行うのであるから、前期以前に生じた欠損金額を当期の損金の額に算入することは原則的には認められないが、この例外として、欠損金額の繰越控除制度がある。

この節では欠損金額の繰越控除について学習する。

### 学習のポイント

- 1 青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越控除の趣旨及び要件は何か
- 2 繰越控除はどのような順序で行うのか

### 1 青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越控除の趣旨及び要件は何か

法人は継続して事業を営んでいることから、ある事業年度の欠損金額を他の事業年度の利益金額と通算せずに、利益の生じた事業年度についてだけ課税する原則を貫くと、税負担が過重となることが考えられる。

このようなことを考慮し、例外の一つとして青色申告書を提出した事業年度の「**欠損金額の繰越控除制度**」がある。

この制度は、前期以前に生じた欠損金額がある場合に、次の要件の全てに該当すれば、その欠損金額を当期の所得金額の50%（注1参照）に相当する金額を所得金額から控除するものである（法法57）。

なお、資本の額が1億円以下である中小法人等並びに新設及び更生手続開始決定等の事実が生じた法人における一定の事業年度については、控除額に制限はない（法法57⑪）。

- ① 各事業年度開始の日前10年以内（注2参照）に開始した事業年度において生じた税務計算上の欠損金額であること。
- ② 青色申告書を提出した事業年度に生じた欠損金額であること。
- ③ その後において連続して確定申告書を提出していること。
- ④ 欠損金額の生じた事業年度に係る帳簿書類を保存していること。

（注） 平成27年度税制改正において、「前9年以内に開始した各連結事業年度」から「前10年以内に開始した各連結事業年度」に改正され、その施行日（平成29年4月1日）について、平成28年税制改正において、平成30年4月1日とする見直しが行われた（平成27年改正法附則1八の二）。この改正は平成30年4月1日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金について適用される（平27改正法附則27①）。

#### 【参考】控除限度額と繰越期間

対象事業年度	平成20年4月1日から平成24年3月31日の間に開始する事業年度	平成24年4月1日から平成27年3月31日の間に開始する事業年度	平成27年4月1日から平成28年3月31日の間に開始する事業年度	平成28年4月1日から平成29年3月31日の間に開始する事業年度	平成29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	平成30年4月1日以後に開始する事業年度
控除限度額（注1）	制限なし	所得の金額の80%	所得の金額の65%	所得の金額の60%	所得の金額の55%	所得の金額の50%
繰越期間（注2）	9年					10年

## 2 繰越控除はどのような順序で行うのか

青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越控除は、必須の申告調整事項（第2章第3節を参照）となっている。

したがって、法人が申告調整を行っていない場合には、税務署長は更正によって欠損金額の繰越控除の処理をしなければならない。この場合、繰越欠損金は、控除する事業年度の所得の金額を限度とし、控除できなかった欠損金額は更に翌期以降に繰り越すこととなる。また、繰越欠損金は最も古い事業年度において生じたものから順次控除する。

#### 【参考法令・通達番号】

法基通12-1-1

**【設例】**

次の資料から、丁株式会社の第2事業年度以降の所得の金額を計算しなさい。

また、事業年度の期間は1年であり、欠損事業年度はいずれも青色申告書を提出し、他の事業年度も連続して確定申告書を提出している。

なお、資本金2億円（設立後8年超、更生手続開始等の事実はない。）である。

第1事業年度(25. 4. 1～26. 3. 31)	欠損金額	△ 1,300,000円
第2 " (26. 4. 1～27. 3. 31)	欠損 "	△ 900,000円
第3 " (27. 4. 1～28. 3. 31)	所得金額	700,000円（欠損控除前）
第4 " (28. 4. 1～29. 3. 31)	所得 "	600,000円（ " ）
第5 " (29. 4. 1～30. 3. 31)	所得 "	1,000,000円（ " ）
第6 " (30. 4. 1～31. 3. 31)	所得 "	800,000円（ " ）

【答】 次のとおりである。

- 1 第3事業年度で、第1事業年度の欠損金額のうち455,000円（当期の所得金額の65%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額245,000円、翌期繰越額1,745,000円

- 2 第4事業年度で、第1事業年度の欠損金額のうち360,000円（当期の所得金額の60%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額240,000円、翌期繰越額1,385,000円

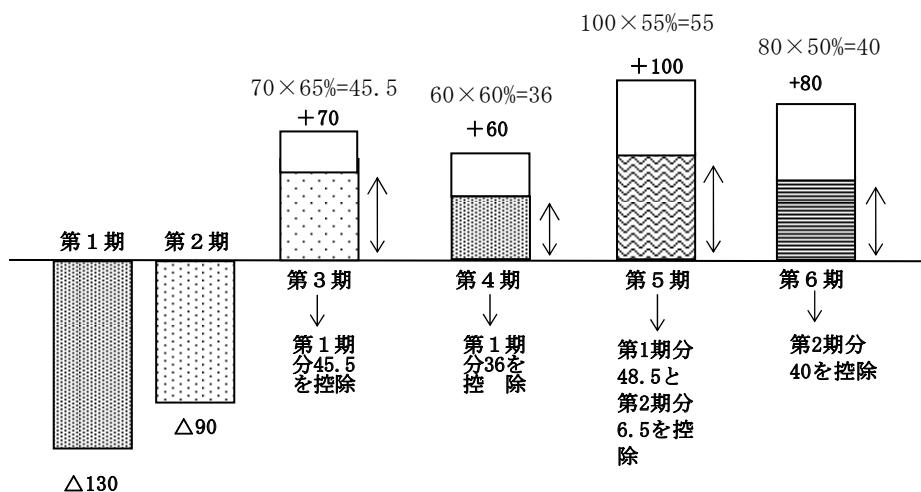
- 3 第5事業年度で、第1事業年度の欠損金額485,000円と第2事業年度の欠損金額のうち65,000円の合計550,000円（当期の所得金額の55%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額450,000円、翌期繰越額835,000円

- 4 第6事業年度で、第2事業年度の欠損金額のうち400,000円（当期の所得金額の50%に相当する金額）を控除する。

差引所得金額400,000円、翌期繰越額435,000円

第6事業年度（30. 4. 1～31. 3. 31）について図及び「申告書別表七（欠損金の損金算入の関する明細書）」、「申告書別表四」で示すと、次のとおりである。



【別表七（一）】

欠損金又は災害損失金の損金算入に関する明細書		事業年度	30·4·1 31·3·31	法人名	丁 株式会社	別表七（一）
事業年度	区分	控除未済欠損金額	当期 (別表四①の①)-(別表七(二)①又は②)を限度)	控除額	翌期繰越額 (1)-(2)	
		1	2	3		
.	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	円	円			
26·4·1 27·3·31	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失	835,000		400,000	435,000	円
.	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
.	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
.	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
.	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
.	青色欠損・連結みなし欠損・災害損失					
	計	835,000		400,000	435,000	

【別表四】

所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)		事業年度	30·4·1 31·3·31	法人名	丁 株式会社	別表四(簡易様式)
区分	総額	処分				
		留保	社外流出	②	③	
仮計 (1)+(13)-(25)	26	800,000		800,000	外※	
寄附金の損金不算入額 (別表十四(二)「24」又は「40」)	27				その他	
法人税額から控除される所得税額 (別表六(一)「6の③」)	29				その他	
税額控除の対象となる外国法人税の額等 (別表六(二)「10」-別表十七(二)「39の計」)	30				その他	
合計 (26)+(27)+(29)+(30)	32	800,000		800,000	外※	
新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除額(別表十一(二)「42」)	33	△			※	△
総計 (32)+(33)	35	800,000		800,000	外※	
契約者配当の益金算入額 (別表九(一)「13」)	36					
非適格の合併等又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	40				※	
差引計 (35)+(36)+(40)	41	800,000		800,000	外※	
欠損金又は災害損失金等の当期控除額 (別表七(一)「2の計」+別表七(二)「1」、「2」又は「3」))	42	△ 400,000			※	△ 400,000
残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	43	△	△			
所得金額又は欠損金額	44	400,000		800,000	外※	△ 400,000

法 0301-0402

(簡)

## 第7章 損金の額の計算（その3）

法人税法では、別段の定めによって将来発生する費用等に備えて、引当金として一定限度内の繰入額を損金の額に算入することを認めている（法法52）。

この章では、引当金のあらましについて学習する。

### 第1節 引 当 金

#### 学習のポイント

引当金とはどのようなものか

#### ○ 引当金とはどのようなものか

法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入される販売費等の費用は、償却費を除いて、その事業年度終了の日までに債務の確定したものに限られる（法法22③）。したがって、将来その発生が予測される費用や損失を見積もって、損金の額に算入することは認められないのが原則である。

しかし、将来その発生が確実に起きると予測され、しかもその起因となる事実が、その事業年度以前にあると認められる特定の費用又は損失については、これをあらかじめ見積もって各会計期間に割り当て、引当金として計上することが会計慣行となっており、税務上もこれを認めることが適正な課税所得の計算上必要であるとしている。

そこで、法人税法では、このような企業会計の実情を考慮して、別段の定めによって貸倒引当金（法法52）、返品調整引当金、退職給与引当金、賞与引当金、特別修繕引当金及び製品保証等引当金の6種類の引当金を設け一定限度内の繰入額を損金の額に算入することを認めてきたが、平成10年度の税制改正により引当金関係の大幅な改正が行われ、賞与引当金、特別修繕引当金及び製品保証等引当金については、経過措置を付して制度が廃止され、貸倒引当金については、制度の改正が行われた。

また、退職給与引当金については平成14年度の税制改正で、返品調整引当金についても平成30年度の税制改正で経過措置を付して制度が廃止された。

#### 【参考】

租税特別措置法には、引当金と同様に各事業年度において一定限度内の繰入額を損金の額に算入する準備金の規定がある。準備金は引当金とは異なり、その事業年度の収益と明確な因果関係を持っているものは少なく、むしろ偶発的な損失の引当てや政策的な性格を持つてるので、租税特別措置法により規定されている（措法55～57の8、58、61の2）。

引当金と準備金の一般的な相違点は次のとおりである。

- ① 引当金の繰入れは白色申告法人でも認められるが、準備金の積立ては青色申告法人に限られる。
- ② 引当金の繰入れは損金経理が必要であるが、準備金の積立ては損金経理による他、剩余金の処分によって積み立てることもできる。この場合は、その積み立てた金額は申告書別表四で所得金額から減算することとなる。
- ③ いつも繰入額、積立額の損金算入に関する明細の記載を要するが、この記載がない場合でも、引当金についていわゆるゆうじょ規定があるのに対し、準備金についてはゆうじょ規定はない。

#### 【参考法令・通達番号】

法令96～102

## 第2節 貸倒引当金

法人税法では、法人が有する金銭債権について将来発生することが予測される貸倒れの損失見込額について、一定の繰入限度額に達するまでの金額を、損金経理により貸倒引当金に繰り入れた場合には、その損金算入が認められている（法法52）。

この節では、貸倒引当金について学習する。

### 学習のポイント

- 1 貸倒引当金とはどのようなものか
- 2 貸倒引当金を損金算入できる法人はどのようなものか
- 3 貸倒引当金の繰入限度額の計算はどのように行うのか
- 4 貸倒引当金の経理処理はどのように行うのか

### 1 貸倒引当金とはどのようなものか

商品等の販売によって、法人が取得する売掛金や受取手形等の債権は、その全てが確実に回収されるわけではなく、得意先の破産その他の原因で若干の部分は貸倒れとなる危険がある。貸倒れとは、売掛金等の債権が回収不能となった状態であり、事業遂行に伴って発生する損失である。現実に回収不能となった債権については、貸倒損失として、課税所得の計算上損金の額に算入される。しかし、これとは別に、今は貸倒れとなっていない売掛金等の債権であっても、将来貸倒れが発生するおそれがあり、そのための損失を見込んであらかじめ準備をしておく必要がある。

企業会計では、将来発生が予測される貸倒れの額として、決算期末において法人が有する売掛金等の債権に対し、過去の経験則による一定の率を乗じた金額を貸倒引当金勘定に繰り入れることとしている。繰入れの場合の仕訳を示すと、次のとおりである。

貸倒引当金繰入損 ×××／貸倒引当金 ××

この場合、どの程度の回収不能額が発生するかの予測は非常に困難であり、これを法人の恣意に任せることは適当ではない。

そこで法人税法は、法人が有する金銭債権の貸倒れその他これに類する事由による損失の見込み額として、損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、一定の繰入限度額の範囲内でその損金算入を認めることとしている（法法52①②）。

### 【参考】貸倒損失

貸倒れの事実認定は難しい面もあるため、法人税基本通達において貸倒れの判定に関する一般的な基準が定められている。

- (1) 金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ（法基通9-6-1）
  - イ 金銭債権のうち会社更生法等の法令の規定や関係者の協議決定等により切り捨てられこととなった金額
  - ロ 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、金銭債権の弁済を受けることができない場合に、その債務者に対し書面により債務免除をした金額
- (2) 回収不能の金銭債権の貸倒れ（法基通9-6-2）

債務者の資産状況、支払能力等からみて金銭債権の全額が回収できないことが明らかになった場合の、その債権の全額を貸倒れとして損金経理した金額

(3) 一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ（法基通9-6-3）

債務者との取引を停止した時以後1年を経過した場合等の、その債務者に対して有する売掛債権（備忘価額を控除した後の金額）を貸倒れとして損金経理した金額

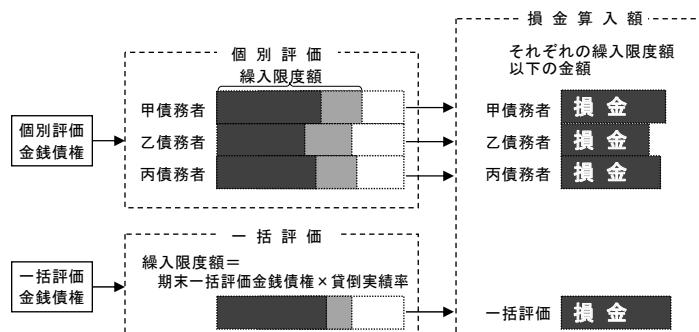
## 2 貸倒引当金を損金算入できる法人はどのようなものか

平成24年4月1日以後開始する事業年度(平23.12改正附則13①)については、貸倒引当金繰入額の損金算入ができる法人は、次の中小法人、銀行、保険会社等及び一定の金銭債権を有する法人に限られている。

- ① 期末資本金(出資金)の額が1億円以下である普通法人(法法52①一イ)  
ただし、資本金が5億円以上である法人等との間に完全支配関係のある普通法人等を除く。
- ② 資本若しくは出資を有しない法人(法法52①一イ)
- ③ 公益法人等又は協同組合等(法法52①一ロ)
- ④ 人格のない社団等(法法52①ハ)
- ⑤ 銀行・保険会社等(法法52①二)
- ⑥ 金融に関する取引に係る金銭債権を有する法人(法法52①三)

## 3 貸倒引当金の繰入限度額の計算はどのように行うのか

個別評価金銭債権と一括評価金銭債権とに区分してそれぞれ繰入限度額を計算する。



### (1) 個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額

期末において、法人の有する金銭債権について、次のイからニの場合に応じて、債務者ごとに計算した回収不能見込額が個別評価貸倒引当金の繰入限度額となる（法法52①、法令96①）。この個別評価の対象となる金銭債権には、売掛金、貸付金その他これらに類する金銭債権のほか、例えば、保証金や前渡金等について返還請求を行った場合におけるその返還請求債権が含まれる（法基通11-2-3）。

#### イ 長期棚上債権

当該金銭債権等が、更生計画認可の決定があったこと等の事由により、その弁済を猶予され又

は賦払により弁済される場合には、これらの事実があった事業年度終了の日から5年経過後に弁済されることとなる金額（担保権の実行その他により弁済の見込みのある金額を除く。）（法令96①一）

ロ 債務超過等により回収見込みのない金銭債権

上記イ以外で、債務者について債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しがないこと、災害、経済事情の急変等により多大の損害を被ったことその他これらに類する事由が生じたため、その金銭債権の一部の金額につき回収の見込みがないと認められる場合、その回収見込みのない金額（法令96①二）

ハ 形式基準による金銭債権

上記イ及びロ以外の場合に、債務者について更生手続の開始の申立てがあったこと等の事由が発生した場合には、その事実が発生した事業年度の末日においてその債務者に対する金銭債権の額のうち、実質的に債権とみられない部分の金額等を除いた金額の50%相当額（法令96①三）

ニ 外国政府等に対する金銭債権

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、長期にわたる不払等によりその経済的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金銭債権の額の50%相当額（法令96①四）

**(2) 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額**

イ 一括評価金銭債権の範囲

一括評価金銭債権とは、法人がその事業年度終了のときに有する売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権（前記(1)の個別評価金銭債権を除く。）をいう（法法52②、法基通11-2-16）。

この一括評価金銭債権には、売掛金、貸付金の債権について取得した受取手形も含まれる他、その受取手形を割り引き、又は裏書譲渡した場合にも決済が完了するまではその対象となる（法基通11-2-17）。

しかし、個別評価金銭債権とは異なり、資産の取得や役務の提供を受けるために支出した手付金、前渡金、保証金等の債権及び将来精算される費用の前払として支出された前払給料、仮払旅費等一時的に仮払金、立替金等として経理されている金額は該当しない（法基通11-2-18）。

これらの関係を整理すると、主なものは次のとおりである。

（設定の対象となるもの）

- ① 売掛金、貸付金
- ② 未収の譲渡代金、未収加工料、未収請負金、未収手数料、未収保管料、未収地代家賃又は貸付金の未収利子で、益金の額に算入されたもの
- ③ 未収の損害賠償金で益金の額に算入されたもの
- ④ 保証債務を履行した場合の求償権
- ⑤ その有する売掛金、貸付金等の債権について取得した受取手形（割引手形・裏書手形を含む。）
- ⑥ その有する売掛金、貸付金等の債権について取得した先日付小切手のうち、その法人が一括評価金銭債権に含めたもの

## (設定の対象とならないもの)

- ① 預貯金及びその未収利子、公社債の未収利子、未収配当その他これらに類する債権
- ② 保証金、敷金（借地権、借地権等の取得に関連して無利息又は低利率で提供した協力金等を含む）、預け金その他これらに類する債権
- ③ 手付金、前渡金等のように資産の取得の代価又は費用の支出に充てるものとして支出した金額
- ④ 前払給料、概算払旅費、前渡交際費等のように将来精算される費用の前払として一時的に仮払金、立替金等として経理されている金額
- ⑤ 仕入割戻しの未収金

## 【参考法令・通達番号】

法基通11-2-16～11-2-18

## ロ 繰入限度額の計算

一括評価金銭債権に係る繰入限度額の計算は、次の算式による（法令96⑥）。

$$\boxed{\text{その事業年度終了時の一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額}} \times \text{貸倒実績率} = \text{繰入限度額}$$

<貸倒実績率>

貸倒実績率は、次の算式によって算出した割合（過去3年間の平均貸倒率）をいう（法令96⑥）。

$$\text{貸倒実績率} = \frac{\left[ \begin{array}{l} \text{その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業} \\ \text{年度の売掛債権等の貸倒損失の額+個別評価分の引} \\ \text{当金繰入額-個別評価分の引当金戻入額} \end{array} \right] \times \frac{12}{\text{左の各事業年度の合計月数}}}{\left[ \begin{array}{l} \text{その事業年度開始の日前3年以内に} \\ \text{開始した各事業年度終了の時における} \\ \text{一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額} \end{array} \right] \div \text{左の各事業年度の数}}$$

小数点以下4位未満  
切上げ

## ハ 中小企業等の貸倒引当金の特例

貸倒引当金の法定繰入率は平成10年度改正により廃止されたが、中小企業等の貸倒引当金の特例制度の対象法人（資本金の額等が1億円を超える普通法人及び資本金の額等が5億円以上である法人等との間にその法人による完全支配関係がある普通法人（法法66⑥二又は三に掲げる法人に該当するもの）並びに保険業法に規定する相互会社などを除く。）については、租税特別措置として引き続き、法定繰入率による繰入れも認められている（措法57の9①、措令33の7④）。

$\left[ \begin{array}{l} \text{期末一括評価金銭債権} \\ - \text{実質的に債権とみられ} \\ \text{ないものの額} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{法定繰入率} \\ (\text{措令33の7(4)}) \end{array} = \begin{array}{l} \text{中小企業等の} \\ \text{繰入限度額} \end{array}$
(その法人の主たる事業に応じた率) —————
卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）…1,000の10
製造業…1,000分の8
金融及び保険業…1,000分の3
割賦販売小売業、包括信用購入あっせん業及び個別信用購入あっせん業…1,000分の13
その他…1,000分の6

(注) 1 法定繰入率による特例計算と過去3年間の貸倒実績率による原則計算とは、事業年度ごとに選択適用できる。

2 実質的に債権とみられないものの額については、措通57の9-1を参照。

#### 4 貸倒引当金の経理処理はどのように行うのか

貸倒引当金として損金の額に算入される金額は、繰入限度額に達するまでの金額を損金経理した場合に限られる（法法52①）。これを仕訳で示すと次のとおりである。

貸倒引当金繰入損 ××× / 貸倒引当金 ×××

また、当期に繰り入れた貸倒引当金の金額は、翌期にその全額を益金に算入するとともに、また新たな金額を引き当てることとなる。このような計上の仕方を「洗替え」という（法法52⑩）。

これを仕訳（翌期）で示すと次のとおりである。

貸倒引当金 ××× / 貸倒引当金戻入益 ×××

貸倒引当金繰入損 ××× / 貸倒引当金 ×××

#### 【設例】

次の資料から貸倒引当金の繰入限度額の計算をしなさい。

- ① 甲株式会社は繊維製品の卸売を営む資本金10,000,000円の株式会社で、事業年度は平31.4.1～令2.3.31である。繰入率は、法定繰入率を選択する。
- ② 当期は損金経理により250,000円を貸倒引当金に繰り入れている。
- ③ A商店に対し期末に売掛金4,500,000円と買掛金500,000円がある。
- ④ B商店の売掛代金として受け取った受取手形5,000,000円があるが、同店に対し支払手形1,500,000円を振り出している。
- ⑤ 貸付金として500,000円を計上しているが、内容は社員に対する給料の前払金である。

#### 【答】

一括評価金銭債権の額の計算を示すと、次のとおりである。

資産の内訳		帳簿残高	売掛債権等に該当しない債権	実質的に債権とみられない額	貸倒引当金の対象となる金銭債権の額
売掛金	A商店	円 4,500,000	円 —	円 500,000	円 4,000,000
受取手形	B商店	円 5,000,000	円 —	円 1,500,000	円 3,500,000
貸付金	前払給料	円 500,000	円 500,000	円 —	円 —
合計		円 10,000,000	円 500,000	円 2,000,000	円 7,500,000

したがって、繰入限度額は

$$7,500,000円 \times \frac{10}{1,000} = 75,000円\text{であり、}$$

繰入限度超過額は

$$250,000円 - 75,000円 = 175,000円\text{となる。}$$

これを「申告書別表四」、「申告書別表五(一)」及び「申告書別表十一(一の二)」で示すと次ページのようになる。

【別表四】

別表四（簡易様式） 平二十七 四・一以後終了事業年度分

所得の金額の計算に関する明細書（簡易様式）		事業年度	31. 4. 1 2. 3. 31	法人名	甲 株式会社
御注意	区分	総額	処 分		
			留保	社外流出	
			①	②	③
2 例、 「中金繩」 47 「国」 の「際定法 〔①〕 「税」 欄の「金額は、 〔②〕 「税」 欄の「金額に、 〔③〕 欄の「本書の 金額の 算」	当期利益又は当期欠損の額	1 円		円	配当 その他
	損金経理をした法人税、地方法人税及び復興特別法人税(附帯税を除く。)	2			
	損金経理をした道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3			
	損金経理をした道府県民税利子割額	4			
	損金経理をした納税充当金	5			
	損金経理をした解雇積(利子税を除く。)、 加算金、返済金(差額分を除く。)及び頭金控 減価償却の償却超過額	6			その他
	役員給与の損金不算入額	8			その他
	交際費等の損金不算入額	9			その他
	貸倒引当金繰入限度超過額	10	175,000	175,000	
	小計	11			

【別表五(一)】

別表五(一) 平二十七・四・一以後終了事業年度分

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	31. 4. 1 2. 3. 31	法人名	甲 株式会社
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
御注意	区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③
			減	増	
			①	②	③
2 例、 「中金繩」 47 「国」 の「際定法 〔①〕 「税」 欄の「金額は、 〔②〕 「税」 欄の「金額に、 〔③〕 欄の「本書の 金額の 算」	利益準備金	1 円			円
	積立金	2			
	貸倒引当金	3			175,000
		4			175,000
		5			
		6			
		7			
		8			
		9			
		10			
		11			
		12			

【別表十一（一の二）】

① 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書				事業年度 又は連結 事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名 甲 株式会社	別表十一 (一の二)		
御注意	当期繰入額	1	250,000 円	貸	平成23年改正令附則第5条第2項の規定の適用	10 有・無			
(4)(1) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	期末一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額(26の計)	2	9,500,000	倒	前3年内事業年度(設立事業年度である場合には当該事業年度又は連結事業年度)末における一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額	11	円		
(4)(2) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	貸倒実績率	3		実	(II) 前3年内事業年度における事業年度及び連結事業年度の数	12			
(4)(3) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	(19)			績	前3年内事業年度(設立事業年度である場合には当該事業年度)の貸倒れによる損失の額の合計額	13	円		
(4)(4) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	実質的に債権とみられないものの額を控除した期末一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額(28の計)	4	7,500,000	率	損金の額に算入された令第96条第6項第2号ロの金額の合計額	14			
(4)(5) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	法定の繰入率	5	10 1,000	の	損金の額に算入された令第96条第6項第2号ハの金額の合計額	15			
(4)(6) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	繰入限度額((2)×(3))又は((4)×(5))	6	75,000	計	益金の額に算入された令第96条第6項第2号ニの金額の合計額	16			
(4)(7) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	経過措置の適用を受ける場合の繰入限度額(6)×25%	7		算	貸倒れによる損失の額等の合計額(13)+(14)+(15)-(16)	17			
(4)(8) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	公益法人等・協同組合等の繰入限度額(6)× $\frac{112}{100}$	8			(17)× 12 前3年内事業年度における事業年度及び連結事業年度の月数の合計	18			
(4)(9) 分子の「5」欄の「(5)」欄の数を記載します。	繰入限度超過額(1)-(6)、(7)又は(8))	9	175,000		貸倒実績率(18) (小数点以下4位未満切上げ)	19			
一括評価金銭債権の明細									
勘定科目	期末残高		(20)のうち税務上貸倒れがあった売掛債権等の額及び非適格合併等により売掛債権等に該当しないものの額	個別評価の対象となつた売掛債権等の額及び非適格合併等による売掛債権等の額	法第52条第1項第3号に該当する法人の令第96条第9項各号の金銭債権以外の金銭債権の額	連結完全支配関係がある連結法人に対する売掛債権等の額	実質的に債権とみられないものの額	差引期末一括評価金銭債権の額(26)-(27)	
	20	21	22	23	24	25	26	27	28
	円	円	円	円	円	円	円	円	円
売掛金	4,500,000						4,500,000	500,000	4,000,000
受取手形	5,000,000						5,000,000	1,500,000	3,500,000
貸付金	500,000		500,000						
計	10,000,000		500,000				9,500,000	2,000,000	7,500,000
基準年度の実績により実質的に債権とみられないものの額を計算する場合の明細									
平成10年4月1日から平成12年3月31日まで又は平成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各事業年度末の一括評価金銭債権の額の合計額	29		円	債権からの控除割合(30) (小数点以下3位未満切捨て)	(30) (29)	31			
同上の各事業年度末の実質的に債権とみられないものの額の合計額	30			実質的に債権とみられないものの額(26の計)×(31)		32	円		

法 0301-1101-2

## 第8章 有価証券

法人税法上の有価証券について、この章では、有価証券の範囲、法人が取得又は譲渡する場合の取得価額及び譲渡損益の額の計算、評価方法等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 有価証券とはどのようなものか
- 2 有価証券を譲渡したときの取扱いはどうするのか
- 3 有価証券の取得価額等はどのように計算するのか
- 4 有価証券の期末の評価はどのように行うのか

### 1 有価証券とはどのようなものか

法人税法上、有価証券とは「金融商品取引法第2条第1項に規定する有価証券その他これに準ずるもので政令で定めるものをいう。」と定義されている（法法2二十一）。

例えば①国債証券、②地方債証券、③社債券、④日本銀行等の発行する出資証券、⑤株券、⑥投資信託の受益証券、⑦貸付信託の受益証券等であり、また、合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分、協同組合等の組合員の持分等である（法令11）。

### 2 有価証券を譲渡したときの取扱いはどうするのか

法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る利益金額（次の「(1)」に掲げる金額が「(2)」に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。）又は譲渡損失額（次の「(2)」の金額が「(1)」に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。）は、その譲渡に係る契約をした日（約定日）の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法61の2①）。

- (1) その有価証券の譲渡に係る対価の額（法法24①の規定により配当等の額とみなされる金額に相当する金額を控除した金額）
- (2) その有価証券の譲渡に係る原価の額（その有価証券について法人が選定した一単位当たりの帳簿価額の算出の方法により算出した金額にその譲渡をした有価証券の数を乗じて計算した金額）

### 3 有価証券の取得価額等はどのように計算するのか

有価証券の取得価額は、有価証券の評価額及び譲渡原価を計算するための基礎となる金額である。なお、有価証券の取得価額については、次の区分によりそれぞれ取り扱われる（法令119①）。

- ① 購入した有価証券
- ② 金銭の払込み等により取得した有価証券
- ③ 株式等無償交付により取得した株式又は新株予約権
- ④ 有利な金額で取得した有価証券

⑤ その他の方法で取得した有価証券

(1) 購入した有価証券の取得価額

購入した有価証券（信用取引等又はデリバティブ取引による現物の取得の場合を除く。）については、購入の代価（購入手数料その他その有価証券の購入のために要した費用がある場合には、その費用を加算した金額）となる（法令119①一）。

ただし、有価証券を取得するために要した通信費、名義書換料は購入のために要した費用に含めないことができる（法基通2-3-5）。

(2) 金銭の払込み等により取得した有価証券の取得価額

金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付により取得した有価証券（下記の（4）に該当する場合等を除く。）については、その払込金額及び金銭以外の資産の価額の合計額が取得価額となる（法令119①二）。

(3) 株式等無償交付により取得した株式又は新株予約権の取得価額

株式等の無償交付（法人がその株主等に対して新たに金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付をさせないで株式又は新株予約権を交付すること。）により取得した場合の株式又は新株予約権（下記の（4）に該当する場合等を除く。）については、取得価額は零（ゼロ）となる（法令119①三）。

(4) 有利な金額で取得した有価証券の取得価額

有価証券と引換えに払込みをした金銭の額及び給付をした金銭以外の資産の価額の合計額がその取得のために通常要する価額に比して有利な金額である場合における当該払込み又は当該給付（以下「払込み等」という。）により取得した有価証券については、その取得の時におけるその有価証券の取得のために通常要する価額が取得価額となる（法令119①四）。

なお、有利な金額で取得した有価証券には、新たな払込み等をせずに取得した有価証券が含まれるが、法人の株主等が金銭その他の資産の払込み等又は株式等無償交付により取得した株式又は新株予約権（その法人の他の株主等に損害を及ぼすおそれがないと認められる場合におけるその株式又は新株予約権に限る。）等は除かれる。

すなわち、発行法人から取得した有価証券については、払込金額又は給付資産価額をもってその取得価額とする（無償の場合には取得価額を零とする。）こととなるが（上記（2）又は（3）に該当）、有利な金額での取得又は無償交付の場合で、株主等として取得していない場合及び株主等として取得した場合であっても他の株主等に損害を及ぼすおそれがある場合には、取得した有価証券の時価をもって取得価額を認識し、払込金額又は給付資産価額との差額について受贈益が発生することとなる。

(5) 一単位当たりの帳簿価額の算出

有価証券の一単位当たりの帳簿価額は、売買目的有価証券（法61の3①一）、満期保有目的等有価証券（法令119の2②各号）及びその他有価証券の区分ごとに、かつ、その銘柄を同じくするものごとに、移動平均法又は総平均法により算出する必要がある（法令119の2①②）。

イ 移動平均法

有価証券をその銘柄の異なるごとに区別し、その銘柄を同じくする有価証券を取得する都度そ

の有価証券のその取得の直前の帳簿価額とその取得をした有価証券の取得価額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して平均単価を算出し、その算出した平均単価をもってその一単位当たりの帳簿価額とする方法をいう（法令119の2①一）。

#### □ 総平均法

有価証券をその銘柄の異なるごとに区別し、その銘柄の同じものについて、その事業年度開始の時において有していたその有価証券の帳簿価額とその事業年度において取得をしたその有価証券の取得価額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して平均単価を算出し、その算出した平均単価をもってその一単位当たりの帳簿価額とする方法をいう（法令119の2①二）。

## 4 有価証券の期末の評価はどのように行うのか

有価証券の期末評価額は、売買目的有価証券については期末において時価評価し（時価法）、評価益又は評価損を益金の額又は損金の額に算入し、翌期首において洗替方式により戻入れを行う（法法61の3①②、④、法令119の15）。

そして、売買目的外有価証券（売買目的有価証券以外の有価証券をいう。）については、下記(2)の原価法によりその期末帳簿価額をもって期末評価額とされる。

ただし、償還期限及び償還金額の定めのあるものについて（転換社債を除く。）は、下記(3)の償却原価法によりその加減算額を益金の額又は損金の額に算入する（償却原価法）。

### (1) 時価法

時価法は、法人の有する売買目的有価証券について、時価により評価した金額をもって、その事業年度終了の時における評価額とする方法である。

その時価評価額は、事業年度終了の時において有する有価証券を銘柄の異なるごとに区別し、その銘柄を同じくする有価証券について、次の有価証券の区分に応じそれぞれに定める金額にその有価証券の数を乗じて計算した金額とされている（法法61の3①一、法令119の13）。

有価証券の区分

- 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
- ④ ①から③以外の有価証券

### (2) 原価法

原価法は、期末の売買目的外有価証券につき総平均法と移動平均法の2種類の平均法のうちいずれかの方法によってその帳簿価額を算出し、その算出した帳簿価額をもって期末の売買目的外有価証券の期末評価額とする方法である（法法61の3①二、法令119の2①）。

### (3) 償却原価法

償却原価法は、帳簿価額と償還金額との差額のうち、当期に配分すべき金額をその帳簿価額に加算又は減算した金額を期末帳簿価額とするとともに、その加減算額を益金の額又は損金の額に算入するという方法である（法令119の14、139の2）。

償還有価証券（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）については、この方法により期末の評価額を算出する。

(参考)

有価証券の区分	帳簿価額	期 末 評 價
売買目的有価証券		時価法
売買目的外 有価証券	満期保有目的等有 価証券 その他有価証券	移動平均法 又は 総平均法 原価法（償還期限及び 償還金額の定めのある ものは償却原価法）

## 第9章 税額の計算

法人税額は、これまで学習してきた第3章から第8章までの法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額に一定の税率を乗じて算出する。

この章では、税額の計算に関する事項について学習する。

### 第1節 各事業年度の所得に対する法人税

#### 学習のポイント

法人税の税率は、法人の種類と所得金額によって異なるのか

#### ○ 法人税の税率は、法人の種類と所得金額によって異なるのか

各事業年度の所得に対する法人税の税率は、23.2%（平成28年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度については23.4%）となっているが、中小企業者等に対する税負担の軽減を目的として、資本金1億円以下の法人等については、所得金額のうち年800万円以下の部分に対しては19%としている（法法66、81の12、143、平28改正法附則26、27、29）。

さらに、中小企業者等の法人税率の特例として平成24年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する事業年度については、税率を15%とする軽減措置が図られている（措法42の3の2、67の2、68、68の8、68の100、68の108、平29改正法附則61）。

なお、中小企業者等に対する軽減税率の特例は、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から「資本金の額又は出資金の額が5億円以上である大法人等との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人（法法66⑥各号に掲げるもの）」などに該当するものは適用対象から除かれ、平成31年4月1日以後に開始する事業年度から「適用除外事業者（当該事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度（基準事業年度）の所得金額の年平均が15億円を超える法人）」に該当するものは適用対象から除かれた（法法66⑥、法法143⑤、措法42の3の2、措法42の4⑧八）。

税率は、法人の種類別と所得金額の区分に従い、次のとおりである。

法人の種類、所得金額		適用事業年度		24.4.1 以後開始 事業年度	27.4.1 以後開始 事業年度	28.4.1 以後開始 事業年度	30.4.1 以後開始 事業年度	31.4.1 以後開始 事業年度
普通法人・人格のない社団等	資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下のもの又は資本若しくは出資を有しないもの(相互会社、大法人による完全支配関係がある法人を除く。)	年800万円以下 の部分	下記以外の法人	15%	15%	15%	15%	15%
			適用除外事業者					19%
	年800万円超の部分			25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
上記以外の法人				25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
協同組合等(特定の協同組合等(注2)を除く。)		年800万円以下の部分		15%	15%	15%	15%	15%
		年800万円超の部分		19%	19%	19%	19%	19%
公益法人等	公益社団(財団)法人、一般社団(財団)法人のうち非営利型法人	年800万円以下の部分		15%	15%	15%	15%	15%
		年800万円超の部分		25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
	一定の公益法人等(注3)	年800万円以下の部分		15%	15%	15%	15%	15%
		年800万円超の部分		25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
	上記以外の公益法人等	年800万円以下の部分		15%	15%	15%	15%	15%
		年800万円超の部分		19%	19%	19%	19%	19%

(注) 1 事業年度の期間が1年未満の法人については、年800万円とあるものは、

$$800\text{万円} \times \frac{\text{その事業年度の月数}}{12} \quad \text{として計算する(法法66④)。}$$

- 2 特定の協同組合等(構成員が50万人以上である組合など)にあっては、所得金額のうち10億円を超える部分の金額については22% (平成24年4月1日以後に開始する事業年度、それ以前は26%) の税率が適用される(措法68)。
- 3 一定の公益法人等とは、認可地縁団体、管理組合法人、団地管理組合法人、法人である政党等、防災街区整備事業組合、特定非営利活動法人、マンション建替組合及びマンション敷地売却組合をいう(措令27の3の2)。
- 4 地方法人税は、平成26年10月1日以後に開始(中間申告にあっては平成27年10月1日以後に開始)する事業年度から課税され、その課税標準は各事業年度の課税標準法人税額とされており、税率は4.4%(令和元年10月1日以後開始する課税事業年度は10.3%)である。
- 5 適用除外事業者とは、当該事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度(基準年度)の所得金額の年平均が15億円を超える法人をいう(措法42の4⑧八)。

## 第2節 特定同族会社の特別税率

法人税法は、特に個人経営的色彩の強い会社を特定同族会社として特別な取扱いをしている。

この節では、特定同族会社に適用される特別税率について学習する。

### 学習のポイント

特定同族会社の留保金に対しては、特別税率が課されるのか

#### 1 特定同族会社の留保金に対しては、特別税率が課されるのか

同族会社の要件については、既に第6章第1節で学習したとおりであるが、同族会社においては、一般的の法人と異なり、相互に特殊な関係を持つ少数のものが法人を支配しているため、個人株主の所得税の累進税率による租税負担を回避するため、剩余金の分配の時期を遅らせたり、あるいは全く剩余金の分配を行わないか分配しても極めて僅少の額しか行わないこととすることによって剩余金を留保する傾向がみられた。

そこで、特定同族会社（資本金の額又は出資金の額が1億円以下である一定の会社及び清算中の会社を除く。）が一定の限度額を超えて各事業年度の所得等の金額を留保した場合には、通常の法人税の他に、その限度額（留保控除額）を超えて留保した所得等の金額（課税留保金額）に対し、その金額に応じて10%、15%、20%の特別税率による法人税を課すこととされている（法法67①）。

ところで、本制度の適用がある特定同族会社については、従来（平成18年度税制改正前）は、その会社の株主のうち3株主グループ以下の株主等でその会社の発行済株式の数等の総数の50%を超えている数等を有する場合の同族会社が該当するとされていたが、平成18年度税制改正において、経済社会の構造変化に的確に対応し、中小企業の財政基盤の強化を図る観点と、今日、共同出資型のベンチャー企業経営が進展しているがこれらの企業については株主グループ相互の独立性が高まっている状況を踏まえ、留保金課税の対象となる同族会社の判定について、3株主グループによる判定から1株主グループによる判定とする緩和が行われ、本制度の適用対象となる会社を「特定同族会社」ということとされた。

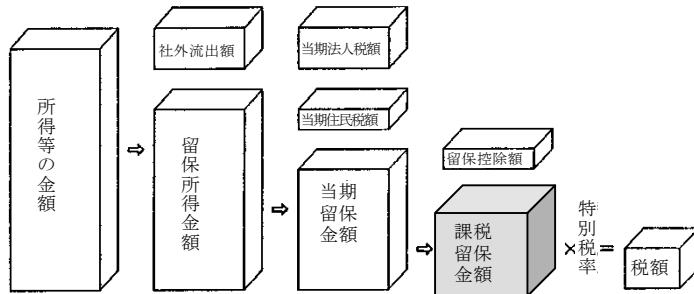
また、平成19年度税制改正では、産業競争力を高め、中小企業の財政基盤の強化を図る観点から見直しが行われ、当該制度の適用対象となる特定同族会社から、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の会社が除外されたが、平成22年度以降の税制改正において、資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等との間にその法人による完全支配関係がある普通法人に該当するもの（法法66⑥二に掲げるもの）で資本金の額又は出資金の額が1億円以下の会社、投資法人及び特定目的会社は、当該制度の特定同族会社から除外されないこととされた。

#### 2 特定同族会社

**特定同族会社**とは、会社の株主等の1人とその同族関係者（上記1のとおり。）がその会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合など「その会

社を支配している場合」におけるその会社を被支配会社といい、この被支配会社のうち、被支配会社であることについての判定の基礎となった株主又は社員のうちに被支配会社でない法人がある場合、その法人をその判定の基礎となる株主又は社員から除外して判定するとした場合においても被支配会社となるもの（資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるものにあっては法法66⑥二又は三に掲げるものに限る。また、清算中のものを除く。）をいう（法法67①②）。

**特定同族会社の留保金課税の概要は、次図のようになる。**



- (注)
- 1 当期留保金額については、第10章第2節及び第3節を参照。
  - 2 当期住民税額は、「法人税額（所得税額等を控除する前の金額）×16.3%」である（法法67③、法令139の10）。
 

※平成26年度税制改正により地方法人税の創設に伴い、①法人が課される地方法人税の額は、留保金額の計算上、所得等の金額のうち留保した金額から控除することとされた。②それに伴う地方税法の改正により、道府県民税及び市町村民税の税率が引き下げられたことから、留保金額の計算上控除される当期住民税額が、20.7%から16.3%（平成28年度改正により、平成29年4月以後は10.4%）に引き下げられた。③また、所得の金額の計算上損金の額に算入されない地方法人税の額に係る還付金についても、所得等の金額を構成する還付金等の益金不算入額に含めないこととされた（法法67③、法令139の10）。
  - 3 留保控除額は、次の金額のうち最も多い金額となる。
    - ① 所得等の金額×40%
    - ② 年2,000万円
    - ③ 資本金の額又は出資金の額×25%－利益積立金額（当期の所得等の金額に係る部分の金額を除く。）

（法法67⑤）
  - 4 特別税率は、課税留保金額を次の金額に区分して、その区分に応じた税率となる（法法67①）。
    - ・課税留保金額が3,000万円以下の金額……10%
    - ・課税留保金額が3,000万円を超える金額……15%
    - ・課税留保金額が1億円を超える金額……20%

【参考法令・通達番号】

法基通16-1-1～16-1-8

## 第3節 使途秘匿金の支出がある場合の特別税率

この節では、使途秘匿金の支出がある場合の特別税率が設けられた趣旨、使途秘匿金の範囲等について学習する。

### 学習のポイント

- 1 使途秘匿金の特別税率が設けられた趣旨は何か
- 2 使途秘匿金とはどのようなものか
- 3 使途秘匿金に対する特別税率はいくらか

### 1 使途秘匿金の特別税率が設けられた趣旨は何か

法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭で、その費途が明らかでないものについては、法人税の課税所得の計算上、損金の額に算入されない。

このような、いわゆる「使途不明金」の問題は、税の問題のみならず社会的なモラルの問題であるが、当時(S54)、その額が多額に上っており、それが違法ないし不当な支出の隠れ蓑になっているとして社会的に大きな問題となっている。企業が相手先を秘匿するような支出については、違法ないし不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することにもなることを踏まえ、そのような支出を極力抑制する観点から、平成6年度の税制改正において時限的な措置として、使途秘匿金に対して政策的に追加的な税負担を求める税制上の措置が講じられた（措法62、措令38）。

(注) この使途秘匿金に対する課税は、真実の所得者に対する代替課税として行うものではなく、また、相手方の脱税の抑制を主たる目的の一つとして行うものでもない。ただし、追加課税が行われる範囲内において、相手方の脱税の抑制は図られることとなる。

【参考法令・通達番号】

法基通9-7-20

### 2 使途秘匿金とはどのようなものか

使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名（名称）、住所（所在地）及びその事由を帳簿書類に記載していないものである（措法62②）。

ここでいう金銭の支出とは、金銭を支払うことの他、贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しについても金銭の支出と同様に取り扱うこととされている。

次に、帳簿書類に相手方の氏名等を記載していないことについて相当の理由があるものは使途秘匿金から除外されるが、これに該当するものとしては、手帳、カレンダー等の広告宣伝用物品の贈与やチップ等の小口の謝金がある。

また、取引の対価として支出されたものであることが明らかなものについては、使途秘匿金から除外されている（措法62②）。つまり、商品の仕入れ等のように対価性が明確な支出は、通常、違法ないし不当な支出にはつながらないものと考えられるからである。ただし、その支払が不相當に高額であると認められるような場合には、その高額と認められる部分については、この制度の適用がある。

なお、違法ないし不当な支出につながるような支出は、通常、相手方の氏名等を明らかにしないため、「対価性と金額の妥当性」を証明することは非常に困難であると考えられることから、利権獲得のための工作資金、謝金等やヤミ献金、取引先の役員等への裏リベート、株主総会対策費等の支出は、使途秘匿金課税の対象となる。

### 3 使途秘匿金に対する特別税率はいくらか

法人が使途秘匿金を支出した場合の法人税額は、法人税法及び租税特別措置法により計算される通常の法人税額に、その使途秘匿金の支出額の40%を加算した金額である（措法62①）。

## 第4節 税額控除

今まで学習した各事業年度の所得の金額に対して、一定の税率を乗じて法人税が課せられるが、所得税と法人税との二重課税若しくは国際的な二重課税を排除するため、又は政策的配慮のため、いくつかの税額控除の制度が設けられている。

この節では、これらの税額控除のうち主に所得税額の控除について学習する。

#### 学習のポイント

- 1 税額控除の対象となるものにはどのようなものがあるか
- 2 控除する所得税額はどのように計算するのか
- 3 控除する所得税額は損金の額に算入されないのか
- 4 税額控除は任意の申告調整事項となるのか

### 1 税額控除の対象となるものにはどのようなものがあるか

法人税における税額控除には、次のようなものがある。

#### (1) 二重課税の排除を目的とするもの

- ① 所得税額の控除（法法68）
- ② 外国税額の控除（法法69）

【参考法令・通達番号】

法令140の2、141

#### (2) 政策的配慮を目的とするもの（主なもの）

- ① 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除（法法70）
- ② 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（措法42の4）
- ③ 高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の5）
- ④ 中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の6）
- ⑤ 沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の9）
- ⑥ 国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の10）

## 2 控除する所得税額はどのように計算するのか

法人が利子や配当を受け取る際には、所得税の源泉徴収が行われる。この源泉徴収された所得税は、法人にとっては法人税の前払の性質を有するものであることから、各事業年度の確定法人税額から控除できることとされている（法法68）。

法人税額から控除できる所得税額は、預貯金の利子等に対する所得税額についてはその全額、公社債の利子や剰余金の配当等に対する所得税額についてはその元本を所有していた期間に対応する金額である（法令140の2①）。

なお、各事業年度の確定法人税額から控除しきれない所得税額については、還付される（法法78①）。

## 3 控除する所得税額は損金の額に算入されないのか

所得税額の控除は、所得税と法人税の二重課税を排除する趣旨で設けられていることから、税額控除を受ける所得税額は、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されない（法法40）。

ただし、所得金額について税額控除の規定の適用を受けない場合は、損金の額に算入できる。

## 4 税額控除は任意の申告調整事項となるのか

所得税額の控除は、任意の申告調整事項であり、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に記載した金額を限度として適用される。したがって、確定申告書等にその金額の記載がない場合には控除を受けることができない（法法68④）。

## 第10章 税法上の資本の部

法人税法は、資本の部の金額のうち、株主等が拠出した部分の金額と法人が稼得した部分の金額とを区別しており、前者を**資本金等の額**といい資本金の額と資本金の額以外のものから成り、後者を**利益積立金額**という。

資本金等の額は、企業会計上の資本金と資本剰余金に相当するものであり、また、利益積立金額は、企業会計上の利益剰余金に相当するものであるが、これらは必ずしも一致するものではない。

この章では、資本金等の額と利益積立金額について学習する。

税法上の貸借対照表(イメージ)

【参考】企業会計上の貸借対照表

資産	負債		資産	負債	
	資本金	資本金の額		資本金	資本剰余金
	等の額	資本金の額以外		資本剰余金	利益剰余金
	利益積立金額				

### 第1節 資本金等の額

この節では、資本金等の額とは何かを学習する。

#### 学習のポイント

資本金等の額を構成する資本金の額及び資本金の額以外のものとはどのようなものか

#### 1 資本金の額とはどのようなものか

法人税法においては特に独自の規定を設けておらず、会社法等の規定による金額となることから「資本金」又は「出資金」と同義である。

#### 2 資本金等の額のうち資本金の額以外のものとはどのようなものか

資本金等の額のうち資本金の額以外のものとは、株主等から拠出された金額のうち、資本金の額には組み入れられずに留保されているものをいう（法法2十六、法令8①柱書）。

例えば、株式の発行価額のうち資本に組み入れなかった「株式払込剰余金」がある（法令8①一）。

なお、資本金等の額を増加又は減少させる取引は資本等取引に該当し、法人の所得金額の計算上益金の額又は損金の額に関係させない（法法22⑤）。

## 第2節 利益積立金額

利益積立金額とは、法人の所得の金額のうち留保されているものをいう（法法2十八）。

この利益積立金額は、法人の所得として課税済みの金額であり、それが株主等に配当等された場合には二重課税の調整を要し、また、特定同族会社の留保金課税の計算の基礎となるなど、重要な意義を持つものである。

この節では、利益積立金額について学習する。

### 学習のポイント

- 1 法人税法上の利益積立金額とはどのようなものか
- 2 利益積立金額の計算はどのように行うのか

### 1 利益積立金額とはどのようなものか

利益積立金額とは、法人の各事業年度の所得のうち留保している金額から、その事業年度の法人税及び住民税（都道府県民税及び市町村民税）として納付することとなる金額などの合計額を減算した金額の累計額をいう（法法2十八、法令9）。

### 2 利益積立金額の計算はどのように行うのか

利益積立金額の計算は、次の算式により計算した金額である。

(算式)

次に掲げる金額のうち法人が留保している 金額の合計額	次の金額の合計額	利 益 積 立 金 額
①各事業年度の所得の金額  ②受取配当等の益金不算入（法法23）、還付 金等の益金不算入（法法26）等の規定に より各事業年度の所得の金額の計算上益 金の額に算入されなかった金額  ③繰越欠損金の損金算入（法法57～59）の 規定により各事業年度の所得の金額の計 算上損金の額に算入された金額  など	①法人税として納付するこ ととなる金額  ②都道府県民税及び市町村 民税として納付すること となる金額  など	= 利 益 積 立 金 額

実務上は、申告書別表四及び申告書別表五(一)で計算する。

### 第3節 申告書別表四の機能

法人の企業利益と各事業年度の所得の金額が一致しないことは、既に述べたとおりである。この一致しない点を調整し、企業利益から誘導的に所得の金額を算出するための明細書が申告書別表四である。この節では、申告書別表四の機能及び作成方法について学習する。

#### 学習のポイント

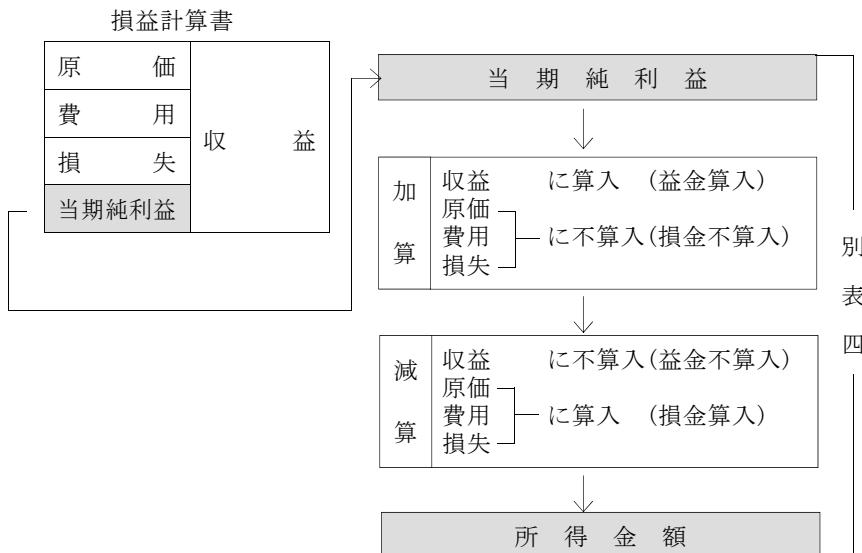
- 1 申告書別表四にはどのような機能があるのか
- 2 申告書別表四の作成はどのように行うのか
- 3 留保・社外流出はどのようなものか

#### 1 申告書別表四にはどのような機能があるのか

申告書別表四「所得の金額の計算に関する明細書」は、企業利益から所得の金額を誘導して計算するためのものであることから、税務上の損益計算書としての機能を有している。また、同時に当期の利益積立金額の計算の基礎機能を有している。

##### (1) 所得金額の算出機能

これは確定した決算に基づく利益又は損失を基礎に所得金額を算出する機能である。



##### (2) 当期分利益積立金額の計算の基礎機能

これは、申告調整の金額について、その処分（留保又は社外流出）の区分けを行い、当期の所得金額のうち社内に留保された金額、すなわち当期に発生した利益積立金額を算出するという機能である。

そして、この算出された利益積立金額から当期の所得に対する法人税額及び地方税を控除して、特定同族会社の留保金課税（法67）の対象となる留保所得金額が求められる。

## 2 申告書別表四の作成はどのように行うのか

申告書別表四は、損益計算書の当期純利益又は当期純損失を基礎として各種の申告調整を行い、当期の所得金額又は当期の欠損金額若しくは留保所得金額を計算するものである。申告書別表四は、法人が申告（前年実績に基づく中間申告を除く。）をする場合には、申告書別表一及び別表五(一)とともに、全ての法人が必ず作成しなければならないものである。

## 3 留保・社外流出はどのようなものか

- (1) 留保とは、法人の内部に金銭など何らかの形で資産として残っているということである。

例えば、減価償却資産の償却超過額は、法人計算の上ではその資産の帳簿価額の減額が行われているが、税務計算上は減額されなかったものとされ、それだけ資産として残っているので利益積立金額を構成することとなる。同様なものに、繰延資産の償却超過額、引当金の繰入限度超過額、準備金の積立限度超過額がある。

また、帳簿上に表現されていなかった売上金額があった場合、当該売上金額に対応する売掛金なども同様に利益積立金額を構成する。

- (2) 社外流出とは、留保以外をいい、所得の金額が法人内に留まることなく減少することをいい、「配当」と「その他」に区分されている。

例えば、株主に対して剰余金の配当をした場合、所得金額に変動はないが金銭は法人内に留まることなく減少しているので社外流出となる（法令9①八）。

また、交際費等の損金不算入額が生じた場合、所得金額は増加するものの支払った金銭は法人内に留まることなく減少しているので社外流出となる。同様なものに、役員給与の損金不算入額がある。

なお、受取配当の益金不算入額が生じた場合、所得金額は減少するものの受取った金銭は法人内に留まっているが便宜的に社外流出（課税外収入ともいわれる。）としている（法令9①一口）。

申告書別表四の作成方法は次ページの図のとおりである。

## 【申告書別表四の記載要領】

**損益計算書の当期純利益額を記載する。**

法人が費用又は損失として経理した金額で当期の損益の額に算入すべき金額で収益として経理しなかつたものについて、その項目及び金額を記載する。  
 (例)  
 ○繰延資産の償却限度超過額  
 ○引当金繰入限度超過額  
 ○引売上(売掛金)計上漏れ  
 ○交際費等の損金不算入額  
 ○役員給与の損金不算入額

法人が費用又は損失として経理しなかつた金額で当期の損益に算入された金額で収益として計上した金額で当期の益金の額に算入されないものについて、その項目及び金額を記載する。  
 (例)  
 ○経費の計上漏れ

所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)		事業年度	注人名
区分	種類	①	②
当期利益又は当期欠損の額	円	内訳	外債
損益計算書の当期純利益額	1	内訳	外債
法人が費用又は損失として経理した金額で当期の損益の額に算入すべき金額	2	その他	その他
損金繰入額	3	その他	その他
損金繰り戻し額	4	その他	その他
損金繰り戻し額をした新規充当金	5	その他	その他
損金繰り戻し額をした新規充当金	6	その他	その他
純額	7	その他	その他
資本積立金	8	その他	その他
交際費等の損金不算入額	9	その他	その他
資本積立金	10	その他	その他
小計	11	内訳	外債
減価償却費割引の当期認容額	12	その他	その他
税金の支払額	13	その他	その他
受取配当金(又は支払配当金)	14	※	※
他の還付金額	15	※	※
受贈益の益金不算入額	16	※	※
消耗物の消耗益	17	※	※
法人取引の中間取引額及び 販売取引額等及び損益等	18	※	※
販売取引額等及び損益等	19	※	※
小計	20	内訳	外債
仮	21	内訳	外債
内訳	22	内訳	外債
(別表十一の二の二)(25)	23	その他	その他
普通預り金の損金不算入額	24	△	△
(別表十一の二の二)(19)	25	外※	外※
外※	26	その他	その他
(別表十一の二)(24)又は(40)	27	その他	その他
税金の支払額	28	その他	その他
税金の支払額	29	外※	外※
税金の支払額	30	外※	外※
合計	31	外※	外※
契約者取引の益金不算入額	32	外※	外※
外※	33	外※	外※
外※	34	外※	外※
外※	35	外※	外※
外※	36	外※	外※
外※	37	外※	外※
外※	38	△	△
外※	39	△	△
外※	40	△	△
外※	41	△	△
外※	42	△	△
外※	43	△	△
外※	44	△	△
外※	45	△	△
外※	46	△	△
外※	47	△	△

## 第4節 申告書別表五(一)の機能

税務上の利益積立金額及び資本金等の額を算出するための明細書が申告書別表五(一)である。

この節では、申告書別表五(一)の機能及び作成方法について学習する。

### 学習のポイント

- 1 申告書別表五(一)にはどのような機能があるのか
- 2 申告書別表五(一)の作成はどのように行うのか

### 1 申告書別表五(一)にはどのような機能があるのか

法人の企業利益と所得の金額が一致しないことなどから企業会計上の利益剰余金と法人税法上の利益積立金額にも差異が生じてくる。

そこで、法人の決算上の貸借対照表に表われていないものを含む税務計算上の利益積立金額及び資本金等の額の内容とその異動状況を示すのが申告書別表五(一)「利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書」である。その意味において申告書別表五(一)は、税務上の貸借対照表の機能を有しているといえる。

なお、利益積立金額は、特定同族会社の留保金課税の計算、清算所得金額の計算等に用いられるので、その異動を常に申告書別表五(一)で明確にしておく必要がある。

### 2 申告書別表五(一)の作成はどのように行うのか

申告書別表五(一)は、貸借対照表の「純資産の部」に計上されているもののほか、利益積立金額及び資本金等の額の計算の明細を記載するものであり、作成方法は次ページの図のとおりである。

別表五 (一) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名
註	記	I 利益積立金額の計算に関する明細書	
		期首積立金額 ①	当期に算入した 利益積立金額 ②
1	期初積立金額 1	期初積立金額 1	期初積立金額 1
2	期中積立金額 2	期中積立金額 2	期中積立金額 2
3	期末積立金額 3	期末積立金額 3	期末積立金額 3
4			利益積立金額 ③
5			利益積立金額 ④
6			利益積立金額 ⑤
7			利益積立金額 ⑥
8			利益積立金額 ⑦
9			利益積立金額 ⑧
10			利益積立金額 ⑨
11			利益積立金額 ⑩
12			利益積立金額 ⑪
13			利益積立金額 ⑫
14			利益積立金額 ⑬
15			利益積立金額 ⑭
16			利益積立金額 ⑮
17			利益積立金額 ⑯
18			利益積立金額 ⑰
19			利益積立金額 ⑱
20			利益積立金額 ⑲
21			利益積立金額 ⑳
22			利益積立金額 ㉑
23			利益積立金額 ㉒
24			利益積立金額 ㉓
25			利益積立金額 ㉔
26			利益積立金額 ㉕
27			利益積立金額 ㉖
28			利益積立金額 ㉗
29			利益積立金額 ㉘
30			利益積立金額 ㉙
31			利益積立金額 ㉚
32			利益積立金額 ㉛
33			利益積立金額 ㉜
34			利益積立金額 ㉝
35			利益積立金額 ㉞
36			利益積立金額 ㉟

前記の別表五(一)の「④」欄の  
金額を移記する。

原則として別表四の「12」欄、「13」  
欄、「18」欄及び「20」欄以下、「減  
算」の「留保②」欄の金額を項目別に  
記載する。

「26①」欄の金額を移記する。

当期中の取り崩し額を記載する。

当期中に納付した金額(納税充当金  
の取り崩し、返払経理、損金経理によ  
る納付税額の合計額)を記載する。

当期の確定分発生額を移記す  
る。

当期の中間分発生額を移記す  
る。

当期の確定分発生額を移記す  
る。

当期の中間分発生額を移記す  
る。

当期の確定分発生額を移記す  
る。

<div style

**【設 例】**

甲株式会社の平31.4.1～令2.3.31事業年度における決算状況は、次のとおりであった。これに基づき、申告書別表一(一)、一(一) 次葉、四、五(一)及び五(二)を作成しなさい。（単位：円）

## (1) 貸借対照表

諸 資 産	502,500,000	諸 負 債	467,000,000
		資 本 金	10,000,000
		資 本 準 備 金	1,000,000
		利 益 準 備 金	2,400,000
		別 途 積 立 金	5,600,000
		繰 越 利 益 剰 余 金	16,500,000

## (2) 損益計算書の計数

売 上 高 等	省 略
税引前当期純利益	15,500,000
納 税 充 当 金	5,000,000
当 期 純 利 益	10,500,000

## (3) 別表五(一)の期首現在利益積立金額

利 益 準 備 金	2,000,000
別 途 積 立 金	3,000,000
備品減価償却超過額	100,000
繰 越 損 益 金	13,000,000
納 税 充 当 金	1,373,000
未 納 法 人 税	1,000,000
未 納 県 民 税	100,000
未 納 市 民 税	273,000

(4) 当期中における剰余金の処分等の状況は、次葉の「株主資本等変動計算書」のとおりである。

(5) 租税公課に関する事項（内書は地方法人税額である。）

## ① 納税充当金

前 期 末 金 額	1,373,000
-----------	-----------

## ③ 損金経理による納付

当 期 中 間 分 法 人 税	600,000 (内26,400)
-----------------	-------------------

## ② 納税充当金の取崩し

当 期 中 間 分 県 民 税	50,000
-----------------	--------

による納付額

当 期 中 間 分 市 民 税	91,500
-----------------	--------

前 期 分 未 納 法 人 税	1,000,000 (内44,000)
-----------------	---------------------

前 期 分 未 納 県 民 税	100,000
-----------------	---------

前 期 分 未 納 市 民 税	273,000
-----------------	---------

## ④ 当期の確定地方税は、次の算式で計算するものとする。

県民税 法人税額×4.2% (法人税割額) + 20,000 (均等割)

市民税 法人税額×9.7% (法人税割額) + 50,000 (均等割)

(法人税額は千円未満の金額を切り捨て、確定地方税の税額割額は百円未満の金額を切り捨てる。)

## (6) 税務調整事項

- ① 受 取 配 当 の 益 金 不 算 入 額 132,000
- ② 建 物 の 減 価 償 却 超 過 額 71,800
- ③ 車 両 の 減 価 償 却 超 過 額 53,167
- ④ 備 品 減 価 償 却 超 過 額 の 当 期 認 容 額 20,000  
(前期から繰り越された償却超過額) 100,000
- ⑤ 役 員 給 与 の 損 金 不 算 入 額 1,500,000
- ⑥ 交 際 費 等 の 損 金 不 算 入 額 3,600,000
- ⑦ 貸 倒 引 当 金 繰 入 超 過 額 175,000

書算計動變等資本株主

		株主資本			利益剰余金			純資産合計	
		資本金	資本剰余金	その他の資本	資本剰余金	利益準備金	その他利益剰余金	利益剰余金合計	株主資本合計
前期末残高	10,000,000	1,000,000		1,000,000	2,000,000	3,000,000	13,000,000	18,000,000	29,000,000
当期変動額									
1 別途積立金の積立て				0	2,600,000	$\Delta 2,600,000$	0	0	0
2 剰余金の配当				0	400,000	$\Delta 4,400,000$	0	$\Delta 4,000,000$	$\Delta 4,000,000$
3 当期純利益				0		10,500,000	10,500,000	10,500,000	10,500,000
当期変動額合計					0	400,000	2,600,000	3,500,000	6,500,000
当期末残高	10,000,000	1,000,000		1,000,000	2,400,000	5,600,000	16,500,000	24,500,000	35,500,000

五 (一) 奉書と計算書の関係に於ける本等の変動主権

株主資本等変動計算書は、平成18年5月の会社法施行に伴い從来の利益処分計算書が廃止され、これに代わるものとして導入されたもので、株式会社の純資産について、各項目の期首残高が期末変動を経て期末残高に至る過程を明らかにするものである（会社法435②、会規59①）。したがって、株主資本等変動計算書には、当該事業年度中に行われた資本金、資本剰余金及び利益剰余金の変動の状況が記載される。

- 申告書別表四との関係
    - 申告書別表四の「当期純利益又は当期欠損の額」の総額は、この計算書の「繰越利益剰余金」欄の「3 当期純利益」の金額と一致する。
    - 同表四の「配当」の金額は、この計算書の「利益剰余金合計」欄の「2 剰余金の配当」の金額（絶対値）に一致する。
  - 申告書別表五(一) 「利益積立金額の計算に関する明細書」との関係
    - 申告書別表五(一)の期首・期末の「利益準備金」、「別途積立金」及び「繰越損益金」の金額とこの計算書の期首・期末の「利益準備金」、「別途積立金」及び「繰越損益金」の金額とそれぞれ一致する。
  - 申告書別表五(一) 「Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書」との関係
    - 申告書別表五(一)の期首・期末の「資本準備金」の金額はこの計算書の期首・期末の「資本金」・「資本準備金」の金額にそれぞれ一致する。

## 【答】

## 1 加算項目

- ① 損金の額に算入されない租税公課

$$600,000\text{円} + 50,000\text{円} + 91,500\text{円} = 741,500\text{円}$$

② 紳税充当金	5,000,000円
③ 建物減価償却超過額	71,800円
④ 車両減価償却超過額	53,167円
⑤ 役員給与の損金不算入額	1,500,000円
⑥ 交際費等の損金不算入額	3,600,000円
⑦ 貸倒引当金繰入超過額	175,000円
	合計 11,141,467円

## 2 減算項目

① 受取配当等の益金不算入額	132,000円
② 備品減価償却超過額の当期認容額	20,000円
	合計 152,000円

## 3 確定法人税額等

- ① 確定法人税額

$$8,000,000\text{円} \times 15\% + 13,489,000\text{円} \times 23.2\% = 4,329,448\text{円} \Rightarrow 4,329,400\text{円}$$

未納法人税額

$$4,329,400\text{円} - 573,600 \quad (600,000\text{円} - 26,400\text{円}) \text{円} = 3,755,800\text{円}$$

- ② 確定地方法人税

$$4,329,000\text{円} \times 4.4\% = 190,476\text{円} \Rightarrow 190,400\text{円}$$

未納地方法人税

$$190,400\text{円} - 26,400\text{円} = 164,000\text{円}$$

- ③ 確定県民税額

$$4,329,000\text{円} \times 4.2\% + 20,000\text{円} = 201,818\text{円} \Rightarrow 201,800\text{円}$$

未納県民税額

$$201,800\text{円} - 50,000\text{円} = 151,800\text{円}$$

- ④ 確定市民税額

$$4,329,000\text{円} \times 9.7\% + 50,000\text{円} = 469,913\text{円} \Rightarrow 469,900\text{円}$$

未納市民税額

$$469,900\text{円} - 91,500\text{円} = 378,400\text{円}$$

これを、「別表一(一)」、「別表一(一次葉)」、「別表四」、「別表五(一)」及び「別表五(二)」で示すと、次のページのとおりである。

### 【別表一（一）】

- 140 -

【別表一（一）次葉】

		事業 年度等	31・4・1 2・3・31	法人名	甲 株式会社	別表 一次葉 平三 一一・四 一以後終了 事業 年度等分	
法人税額の計算							
(1)のうち中小法人等の年800万円相当額以下の金額 ((1)と800万円× $\frac{12}{12}$ のうち少ない金額)	50	8,000,000	(50) の 15 % 又は 10 % 相当額	53	1,200,000		
(1)のうち特例税率の適用がある協同組合等の年10億円相当額を超える金額 (1)-10億円× $\frac{12}{12}$	51	000	(51) の 22 % 相当額	54			
その他の所得金額 (1)-(50)-(51)	52	13,489,000	(52) の 10 % 又は 23.2 % 相当額	55	3,129,448		
地方法人税額の計算							
所得の金額に対する法人税額 (33)	56	4,329,000	(56) の 4.4 % 又は 10.5 % 相当額	58	190,476		
課税留保金額に対する法人税額 (34)	57	000	(57) の 4.4 % 又は 10.3 % 相当額	59			
この申告が修正申告である場合の計算							
法 人 申 告 前 額 の 計 算	所得金額又は欠損金額 60		地 方 の 法 人 税 額 の 申 告 前 額 の 計 算	所得の金額に対する 法人税額 68			
この の 申 告 前 額 の 計 算	課税土地譲渡利益金額 61		この の 申 告 前 額 の 計 算	課税留保金額に対する 法人税額 69			
法 人 申 告 前 額 の 計 算	課税留保金額 62		法 人 申 告 前 額 の 計 算	課税標準法人税額 (68)+(69) 70 000			
法 人 申 告 前 額 の 計 算	法人税額 63		法 人 申 告 前 額 の 計 算	確定地方法人税額 71			
法 人 申 告 前 額 の 計 算	還付金額 64	外	法 人 申 告 前 額 の 計 算	中間還付額 72			
法 人 申 告 前 額 の 計 算	この申告により納付すべき法人税額 又は減少する還付請求税額 ((16)-(63)若しくは((16)+(64) 又は((64)-(28)))	外 00	法 人 申 告 前 額 の 計 算	欠損金の繰戻しによる 還付金額 73			
法 人 申 告 前 額 の 計 算	この申告により納付すべき 災害損失金等の当期控除額 66		法 人 申 告 前 額 の 計 算	この申告により納付すべき 地方法人税額 ((44)-(70)若しくは((44)+(72)+(73)) 又は((72)-(45))+(73)-(45)の外書)) 74 00			
法 人 申 告 前 額 の 計 算	翌期へ繰り越す欠損金 又は災害損失金 67						

【別表四】

所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)			事業年度 31・4・1 2・3・31	法人名 甲株式会社	別表四(簡易)	
御注意	区分	総額	処分			
			留保	社外流出		
		①	②	③		
2 例収入冲縄の認定 47 中金額の認定 「①」の 「②」の 「③」の 算	当期利益又は当期欠損の額	1 10,500,000 円	6,500,000 円	配当 4,000,000 円 その他		
加	損金経理をした法人税、地方法人税及び廃棄特許法人税(附帯税を除く。)	2 600,000	600,000			
	損金経理をした道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3 141,500	141,500			
	損金経理をした道府県民税利子割額	4				
	損金経理をした納税充当金	5 5,000,000	5,000,000			
	損金経理をした附帯税(利子税を除く。)、附加税、延滞税(遅納分を除く。)及び過怠税	6		その他		
	減価償却の償却超過額	7 124,967	124,967			
	役員給与の損金不算入額	8 1,500,000		その他 1,500,000		
	交際費等の損金不算入額	9 3,600,000		その他 3,600,000		
	貸倒引当金繰入限度超過額	10 175,000	175,000			
	小計	11 11,141,467	6,041,467		5,100,000	
減	減価償却超過額の当期認容額	12 20,000	20,000			
	納税充当金から支出した事業税等の金額	13				
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)[16]又は[33])	14 132,000		※ 132,000		
	外国子会社から受け取る剰余金の配当等の益金不算入額(別表八(二)[13])	15		※		
	受贈益の益金不算入額	16		※		
	適格現物分配に係る益金不算入額	17		※		
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額	18				
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	19		※		
	小計	21 152,000	20,000	外※ 132,000	0	
	仮計 (1)+(11)-(21)	22 21,489,467	12,521,467	外※ △132,000	9,100,000	
関連者等に係る支払利息等の損金不算入額(別表十七(二)[25])	23			その他		
超過利子額の損金算入額(別表十七(二)[10])	24 △			※ △		
仮計 ((22)から(24)までの計)	25 21,489,467	12,521,467	外※ △132,000	9,100,000		
寄附金の損金不算入額(別表十四(二)[24]又は[40])	26			その他		
非課税控除の対象となる外債法人税の額(別表六(二)[7])	29			その他		
合計 (25)+(26)+(29)+(30)	33 21,489,467	12,521,467	外※ △132,000	9,100,000		
契約者配当の益金算入額(別表九(一)[13])	34					
非並格合併又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額差 (33)+(34)+(36)	36			※		
欠損金又は災害損失金等の当期控除額(繰上[140]+繰下[9]の和)(別表四(二)[37])	38 △			※ △		
総計 (37)+(38)	39 21,489,467	12,521,467	外※ △132,000	9,100,000		
新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除額(別表十(三)[40])	40 △			※ △		
残余財産の確定日の属する事業年度に係る事業税の損金算入額	46 △	△				
所得金額又は欠損金額	47 21,489,467	12,521,467	外※ △132,000	9,100,000		

【別表五（一）】

別表五  
(一)

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書			事業年度 31・4・1 2・3・31	法人名 甲株式会社	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
御注意	区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減	差引翌期首現在 利益積立金額 $(1)-(2)+(3)$	
		(1)	(2)	(3)	(4)
御注意 1 2 ニの表は、通常の場合には次の算式により検算ができます。 発行済株式又は出資のうち二以上の種類の株式がある場合には、法人税法施行規則別表五(一)付表(別表五(一)付表)の記載が必要となりますので御注意ください。	利益準備金	1 2,000,000 円	円	400,000 円	2,400,000 円
	別途積立金	2 3,000,000		2,600,000	5,600,000
	建物減価償却超過額	3		71,800	71,800
	備品減価償却超過額	4 100,000	20,000		80,000
	車両減価償却超過額	5		53,167	53,167
	貸倒引当金	6		175,000	175,000
	7				
	8				
	9				
	10				
	11				
	12				
	13				
	14				
	15				
	16				
	17				
	18				
	19				
	20				
	21				
	22				
	23				
	24				
	25				
	繰越損益金(損は赤)	26 13,000,000	13,000,000	16,500,000	16,500,000
納税充当金	27 1,373,000	1,373,000	5,000,000	5,000,000	
未納法人税等(定期金額に対するものを除く)	未納法人税、未納地方法人税及び未納復興特別法人税(附帯税を除く。)	28 △ 1,000,000	△ 1,600,000	中間△ 600,000 確定△ 3,919,800	
	未納道府県民税(均等割額及び利子割額を含む。)	29 △ 100,000	△ 150,000	中間△ 50,000 確定△ 151,800	
	未納市町村民税(均等割額を含む。)	30 △ 273,000	△ 364,500	中間△ 91,500 確定△ 378,400	
差引合計額	31 18,100,000	12,278,500	19,608,467	25,429,967	
II 資本金等の額の計算に関する明細書					
区分	期首現在 資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在 資本金等の額 $(1)-(2)+(3)$	
		(1)	(2)	(3)	(4)
中間分、確定分法人税、県民税の合計額	資本金又は出資金	32 10,000,000 円	円	10,000,000 円	
	資本準備金	33 1,000,000		1,000,000	
	34				
	35				
	差引合計額	36 11,000,000			11,000,000

法 0301-0501

【別表五（二）】

租税公課の納付状況等に関する明細書			事業年度	31・4・1 2・3・31	法人名	甲株式会社		別表五 (二)	
			当期発生税額	当期中の納付税額			期末現在 未納税額 ①+②-③-④-⑤		
				充当金取崩しによる納付	仮払経理による納付	損金経理による納付			
税目及び事業年度	期首現在未納税額	①	②	③	④	⑤	⑥		
法及び税復興地方別法人税	：：1	円		円	円	円	円		
	30・4・1 31・3・31	2	1,000,000	1,000,000					
当期分	中間	3	600,000			600,000			
	確定	4	3,919,800				3,919,800		
	計	5	1,000,000	4,519,800	1,000,000	600,000	3,919,800		
道府県民税	：：6								
	30・4・1 31・3・31	7	100,000	100,000					
当期分	利子割	8							
	中間	9	50,000			50,000			
	確定	10	151,800				151,800		
	計	11	100,000	201,800	100,000	50,000	151,800		
市民税	：：12								
	30・4・1 31・3・31	13	273,000	273,000					
当期分	中間	14	91,500			91,500			
	確定	15	378,400				378,400		
	計	16	273,000	469,900	273,000	91,500	378,400		
事業税	：：17								
	：：18								
当期中間分	19								
	計	20							
その他のもの	利子税 延滞金 (延納に係るもの)	21 22 23 24							
	損金不算入のもの 加算税及び加算金 延滞税 延滞金 (延納分を除く。) 過怠税	25 26 27 28 29 30							
	計	(32)+(33)	5,000,000	5,000,000					
	取崩額	人税額等 (5の③)+(11の③)+(16の③) 事業税 (20の③)	31 32 33 34 35 36	1,373,000 5,000,000 1,373,000 5,000,000 1,373,000 5,000,000	円	取崩額	損金算入のもの 37 38 39 仮払税金消却 40 計 (35)+(36)+(37)+(38)+(39)+(40)	円	
						期末	納税充当金 (31)+(34)-(41)	1,373,000 41 42 5,000,000	

法 0301-0502

## 第11章 連結納税制度とグループ法人税制

1990年代以降、企業統治の在り方の変化に対応し、組織再編制度、連結会計制度、新会社法などの企業の組織形態に関する法制度が整備され、これに対応して、法人税においても、平成13年度以降、連結納税制度や組織再編税制などの改正が実施された。

また、企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても持株会社制のような法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性を確保する必要性が生じていることから、平成22年度改正において、グループ法人税制が創設された。

この章では、連結納税制度とグループ法人税制を学習するが、両制度は、法人グループを意識した制度ではあるが、連結納税制度が選択適用であるのに対して、グループ法人税制は強制適用である。

### 第1節 連結納税制度

この節では、連結納税制度の仕組みを学習する。

#### 学習のポイント

- 1 連結納税制度とはどのような制度か
- 2 連結事業年度及び申告・納税義務はどうなるのか
- 3 連結所得の金額及び連結税額はどのように計算するのか

#### 1 連結納税制度とはどのような制度か

連結納税制度とは、国税庁長官の承認を前提とし、連結親法人とその連結親法人による完全支配関係がある他の内国法人（連結子法人）のすべてで構成されるグループを一単位として、連結親法人がそのグループの連結納税義務者となり、連結所得の金額等をまとめて一の申告書（連結確定申告書）に記載して法人税の申告・納税を行う制度である（法法4の2～4の5、法令14の6～14の9）。

なお、連結納税の対象となる子法人を任意に選択することは認められない。

#### 【参考】

- 1 連結親法人とは、法人税法第4条の2「連結納税義務者」の承認を受けた同条に規定する内国法人をいう（法法2十二の六の七、連基通1-3-1）。

なお、連結親法人となることができる内国法人は、普通法人又は協同組合等に限られ、清算中の法人、普通法人（外国法人を除く。）又は協同組合等との間にその普通法人又は協同組合等による完全支配関係がある法人、特定目的会社等は除かれる（法法4の2、法令14の6①③）。

- 2 連結子法人とは、法人税法第4条の2「連結納税義務者」の承認を受けた他の内国法人をいう（法法2十二の七、連基通1-3-1）。

なお、連結子法人となることができる内国法人は、連結親法人となることができる法人との間に完全支配関係がある普通法人に限り、普通法人以外の法人、破産手続開始の決定を受けた法人、特定目的会社、投資法人等の連結除外法人は除かれる（法法4の2、法令14の6①②）。

- 3 連結完全支配関係とは、連結親法人と連結子法人との間の完全支配関係又はその連結親法人との間に完全支配関係がある連結子法人相互の関係をいう（法法2十二の七の七）。ここでいう「完全支配関係」とは、親法人と子法人と

の間の親法人による直接完全支配関係のうち、連結除外法人及び外国法人が介在しないものをいう（法令14の6②）。

- 4 連結法人とは、連結親法人又はその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人をいう（法法2十二の7の二）。
- 5 連結所得とは、連結親法人及び連結子法人の所得をいう（法法2十八の四）。
- 6 連結確定申告書とは、法人税法第81条の22「連結確定申告」の規定により提出する申告書をいう。
- 7 連結納税の適用を受けようとする場合には、原則として、最初に適用を受けようとする親法人の事業年度開始日の3か月前までに、親法人及びその親法人による完全支配関係がある全ての子法人の連名で、必要な事項を記載した申請書（承認申請書）を親法人の納税地を所轄する税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない（法法4の3①）。

## 2 連結事業年度及び申告・納税義務はどうなるのか

### (1) 連結事業年度

連結親法人に対しては、各連結事業年度の連結所得について、その連結所得に対する法人税を課すこととなる（法法6）。この連結事業年度とは、連結法人の連結親法人事業年度（その連結法人に係る連結親法人の事業年度をいう。）開始の日からその終了の日までの期間をいい、連結親法人事業年度と事業年度の異なる連結子法人は、自らの事業年度にかかわらず、この連結事業年度の期間を一つの事業年度とみなして所得金額を計算する（法法14、15の2）。

（注）連結納税制度の適用開始、連結事業年度中の連結子法人の加入・離脱等に伴い各連結子法人の単体所得の課税期間と連結所得の課税期間を区分するため、種々の場面に応じたみなし事業年度が設けられている（法法14）。

### (2) 申告等

連結親法人は、各連結事業年度終了の日の翌日から2月以内に、連結確定申告書を連結親法人の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法法81の22①）。

なお、連結子法人は、各連結事業年度に係る連結法人税の個別帰属額等を記載した書類をその連結子法人の本店所在地の所轄税務署長に提出する必要がある（法法81の25①）。

#### 【参考】 連結法人税の個別帰属額（法法81の18）

連結グループを一体のものとして計算した連結法人税の額を各連結法人に対して配分するために、法人税法第81条の18（連結法人税の個別帰属額の計算）の規定により計算する連結法人税の負担額として支出すべき金額、又は連結法人税の減少額として収入すべき金額を連結法人税の個別帰属額という。

### (3) 申告期限の特例

各連結法人において、会計監査人の監査を受けなければならないことなどの理由により、決算が確定しないため、又は連結子法人が多数に上ることなどの理由により、各連結事業年度の連結所得の金額等の計算を了することができないため、連結確定申告書を各連結事業年度終了の日の翌日から2月以内に提出できない常況にある場合には、連結親法人が納税地の所轄税務署長の承認を受けることにより、その提出期限を2月間延長することができる（法法81の24①）。

### (4) 納付

連結親法人は、連結所得に対する法人税を連結確定申告書の提出期限までに納付しなければならない（法法81の27）。また、連結子法人は連結親法人が納付すべき連結所得に対する法人税について、連帶納付の責任を負う（法法81の28）。

### (5) 税率

連結所得の金額に対する法人税の税率は、連結親法人の区分に応じ次表のとおりとなる（法法

81の12、措法68の8、68の100、68の108)。

なお、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から中小企業者等に対する軽減税率等の特例は、資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等との間にその法人による完全支配関係がある普通法人等(法法66⑥各号に掲げるもの)については、適用しないこととされた(措法68の8、法法66⑥、81の12②、③、⑥)。

法人の種類、所得金額		適用連結事業年度		24.4.1以後 開始連結 事業年度	27.4.1以後 開始連結 事業年度	28.4.1以後 開始連結 事業年度	30.4.1以後 開始連結 事業年度	31.4.1以後 開始連結 事業年度
普通法人	資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下のもの又は資本若しくは出資を有しないもの(相互会社及び大法人による完全支配関係がある法人を除く。)	年800万円以下 の部分	下記以外の法人	(15%)	(15%)	(15%)	(15%)	(15%)
			適用除外事業者					(19%)
	年800万円超の部分			25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
上記以外の法人				25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
協同組合等(特定の協同組合等を除く。)		年800万円以下の部分		(16%)	(16%)	(16%)	(16%)	(16%)
		年800万円超の部分		20%	20%	20%	20%	20%
特定の協同組合等(特定の地区又は地域に係るもので、措法68の108に掲げる一定の要件を満たすもの)		年800万円以下の部分		(16%)	(16%)	(16%)	(16%)	(16%)
		年800万円超10億円以下の部分		20%	20%	20%	20%	20%
		年10億円超の部分		22%	22%	22%	22%	22%
特定の医療法人(一定の要件を満たすものとして、措法67条の2①に規定する国税庁長官の承認を受けたもの)		年800万円以下 の部分	下記以外の法人	(16%)	(16%)	(16%)	(16%)	(16%)
			適用除外事業者					(20%)
		年800万円超の部分		20%	20%	20%	20%	20%

(注)括弧内は、租税特別措置法第68条の8「中小企業者等である連結法人の法人税率の特例」の規定による税率で、平成24年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各連結事業年度について適用することとされている。なお、適用除外事業者については、第9章第1節を参照のこと。

### 3 連結所得の金額及び連結税額はどのように計算するのか

連結所得の金額の計算は、基本的には連結納税制度を適用していない法人の所得(単体所得)の金額を計算する場合と同様に、その連結事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とされており、次の項目についてはそれぞれ次のとおり計算する(法法81の2)。

また、連結税額は連結所得の金額に上記2(5)の税率を乗じて計算した金額から各種の税額控除額を控除して計算する(法法81の12)。

## (1) 連結法人間取引の損益調整

連結法人間には完全支配関係があることから、法人税法第61条の13の規定により譲渡損益が繰り延べられる（第2節 「グループ法人税制」 参照）。

なお、平成22年10月1日前に旧法人税法第81条の10第1項の規定により繰り延べられた譲渡損益については、法人税法第61条の13の規定により繰り延べられたものとみなされる（平成22年改正法附則22②）。

### イ 譲渡損益調整資産

「譲渡損益調整資産」とは、次の資産のうち、その譲渡の直前の帳簿価額が1,000万円以上のものをいう（法法61の13①、法令122の14①）。

#### (イ) 固定資産

(ア) 棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含む。）

(ハ) 有価証券（譲渡法人又は譲受法人において売買目的有価証券に該当するものを除く。）

#### (二) 金銭債権

#### (ホ) 繰延資産

### ロ 譲渡利益額又は譲渡損失額の戻入

連結法人が他の連結法人に譲渡した譲渡損益調整資産につき、譲受法人において、譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他政令で定める事由が生じた場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、政令で定めるところにより、当該連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法61の13②）。

## (2) 連結繰越欠損金

### イ 連結欠損金額の繰越控除

連結グループの各連結事業年度開始の日前10年以内に開始した連結事業年度で生じた連結欠損金額は、その各連結事業年度において、連結所得の金額の50/100を限度（控除限度額及び繰越期間は下表のとおり。）として損金の額に算入される（法法81の9①）。

### ロ 連結納税適用前の欠損金額の繰越控除

連結納税適用前に生じた欠損金額であっても、連結親法人の最初に連結納税を適用する事業年度開始の日前10年（注）以内に開始した各事業年度に親法人に生じた欠損金額の他一定の要件を満たすものは、連結欠損金額とみなしてイの適用を受けることができる（法法81の9②）。

（注）平成27年度税制改正において、「前9年以内に開始した各連結事業年度」から「前10年以内に開始した各連結事業年度」に改正され、その施行日（平成29年4月1日）について、平成28年税制改正において、平成30年4月1日とする見直しが行われた（平成27年改正法附則1八の二）。この改正は平成30年4月1日以後に開始する連結事業年度において生ずる連結欠損金について適用される（平27改正法附則30①）。

## 【参考】控除限度額と繰越期間

連結親法人の 連結事業年度	平成27年4月1日か ら平成28年3月31日 の間に開始する連結 事業年度	平成28年4月1日か ら平成29年3月31日 の間に開始する連結 事業年度	平成29年4月1日か ら平成30年3月31日 の間に開始する連結 事業年度	平成30年4月1日以 後に開始する連結事 業年度
控除限度額	連結欠損金控除前の 連結所得の金額の 65%	連結欠損金控除前の 連結所得の金額の 60%	連結欠損金控除前の 連結所得の金額の 55%	連結欠損金控除前の 連結所得の金額の 50%
繰越期間	9年			10年

## (3) 受取配当等の益金不算入

連結法人が受ける配当等の額のうち次の区分に応じてそれぞれ次に掲げる金額は、連結所得の金額の計算上、益金の額には算入されない（法法81の4）。

イ 平成27年4月1日以後に開始する連結事業年度

## 【計算式】

受取配当等の益金不算入額は、①から④までに掲げる算式により計算した額の合計額となる。

- ① 完全子法人株式等（注1）に係る配当等の額 （全額）
- ② 関連法人株式等（注2）に係る配当等の額 — 関連法人株式等に係る負債利子額（注）
- ③ その他の株式等に係る配当等の額 × 50%
- ④ 非支配目的株式等（注3）に係る配当等の額 × 20%

（注1）完全子法人株式等とは、平成27年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度において受け取る配当等に係る株式等のうち、その配当等の額の計算期間の初日から末日まで継続して連結法人とその配当等を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式等をいう（法法81の4⑤、法令155の9①、平27改正法附則29）。

（注2）関連法人株式等とは、内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の当該内国法人の株式等を配当等の計算期間の初日から末日まで連結法人が保有している株式等をいう（法法81の4⑥、法令115の10）。

（注3）非支配目的株式等とは、他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の5%以下に相当する数又は金額の株式等を連結法人の配当等の額の支払に係る基準日において保有する場合の株式等をいう（法法81の4⑦、法令115の10の2）。

ロ 平成27年3月31日以前に開始する連結事業年度

## 【計算式】

受取配当等の益金不算入額は、①から③までに掲げる算式により計算した額の合計額となる。

- ① 完全子法人株式等（注4）に係る配当等の額 （全額）
- ② 関係法人株式等（注5）に係る配当等の額 — 関連法人株式等に係る負債利子額
- ③ その他の株式等に係る配当等の額 × 50%

（注4）完全子法人株式等とは、平成22年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度において受け取る配当等に係る株式又出資のうち、その配当等の額の計算期間の開始から末日まで継続して連結法人とその配当等を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資をいう（旧法法81の4⑤、旧法令155の9①、平22改正法附則24①）。

(注5) 関係法人株式等とは、内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額のうち連結グループに属する法人の有する株式の数又は出資金額の合計の割合が25%以上となるなど一定の要件を満たすものをいう(旧法法81の4⑥、旧法令115の10)。

#### (4) 寄附金

連結法人が各連結事業年度において完全支配関係(法人による完全支配関係に限る。)がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額(注1)は、その連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入されない(法法81の6②)。

また、寄附金の損金不算入額の計算は、連結親法人の連結個別資本金等の額(注2)と連結所得の金額を基礎として、連結グループを一体として行われる(法法81の6①)。

(注1) 平成22年10月1日以後に支出する寄附金については、法人税法25条の2「受贈益の益金不算入」の規定を適用しないとした場合に寄附金の支出先において益金の額に算入される受贈益の額に対応するものに限る(法法81の6②、平22改正法附則25)。

(注2) 連結個別資本金等の額とは、連結申告法人が株主等から出資を受けた金額として計算される金額をいう(法法2十七の二)。

#### (5) 交際費等

交際費等の損金不算入額の計算は、連結親法人の資本金の額又は出資金の額を基礎として、連結グループを一体として行われる。連結親法人事業年度が平成26年4月1日から令和2年3月31日までの間に開始する各連結事業年度においては、交際費等のうち接待飲食費(注)の額の50/100に相当する金額は、損金の額に算入される(措法68の66①)。

なお、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人(普通法人のうち、その事業年度終了の日において、法法66⑥二又は三に掲げる法人に該当するものを除く。)については、定額控除限度額を超える金額が損金の額に算入されない。定額控除限度額は、平成25年4月1日以後に開始する事業年度については年800万円(平成25年3月31日以前に開始した事業年度においては年600万円、平成21年4月1日前に終了した事業年度においては400万円)に事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額となる。おって、接待飲食費の額の50/100相当額の損金算入と定額控除限度額までの損金算入のいずれかを選択適用することができる(措法68の66②)。

(注) 接待飲食費とは、交際費等のうち飲食その他これらに類する行為のために要する費用(専ら役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。以下「飲食費」という。)飲食費であって、整理・保存が義務付けられている帳簿書類に飲食費に係る飲食等のあった年月日、参加した得意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名又は名称及びその関係、参加した者の数、飲食費の額等の事項を記載することにより飲食費であることが明らかにされているものをいう(措法68の66④、措規21の18の4、22の61の4、法規8の3の10)。

なお、1人当たり5,000円以下の飲食費で書類の保存要件を満たしているものについては、従前どおり、交際費等に該当しない(措法68の66④二・⑥、措令39の94①、措規21の18の4、22の61の4)。

#### (6) 所得税額控除

所得税額の控除は、連結グループを一体として適用される(法法81の14)。

#### (7) 連結特定同族会社の留保金課税

連結親法人が特定同族会社である場合には、特定同族会社の留保金課税は、連結グループを一体として適用される(法法81の13)。

## 第2節 グループ法人税制

この節では、平成22年10月1日以後に行った譲渡等に適用されるグループ法人税制について学習する。

### 学習のポイント

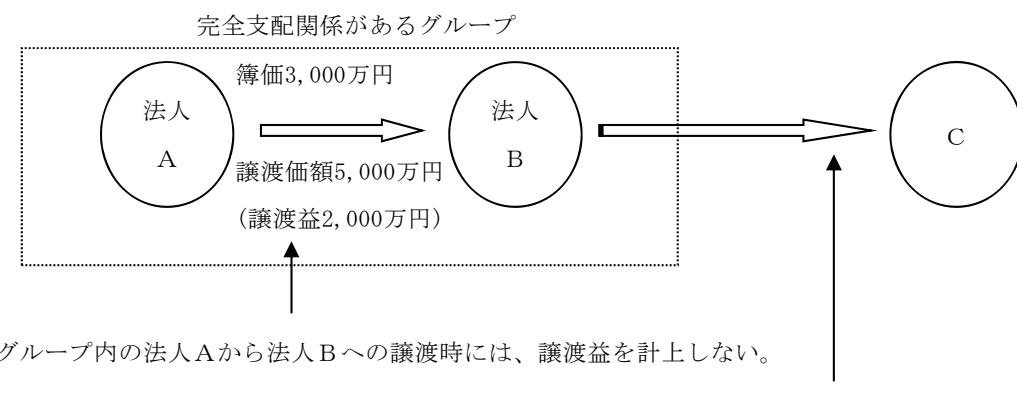
- 1 グループ法人税制の概略
- 2 対象となる一定の資産（譲渡損益調整資産）とは何か
- 3 通知義務

### 1 グループ法人税制の概略

完全支配関係(第一章 第8節 2(3)欠損金の繰戻しによる還付 注2 参照(法法2十二の七の六))がある内国法人間で一定の資産（譲渡損益調整資産）を譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の計上を繰り延べ、譲受法人において譲渡、償却等の事由が生じたとき又は譲渡法人と譲受法人との間で完全支配関係がなくなったとき等にその繰り延べた譲渡損益の全部又は一部を取り戻すという制度である(法法61の13)。

なお、この制度は、平成22年10月1日以後に行った譲渡損益調整資産の譲渡について適用される(平22年改正法附則22①)。

例えば、下図の取引において、完全支配関係がある法人Aと法人Bとの間で、法人Aが簿価3,000万円の土地を法人Bに5,000万円で譲渡した場合、その譲渡利益額2,000万円に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。すなわち、法人Aはその譲渡した時点では、譲渡利益額2,000万円を計上しない(繰り延べる)。その後、法人BがC(グループ外の者)に譲渡した場合、法人Aにおいて、その譲渡があった日の属する法人Bの事業年度終了日の属する法人Aの事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する(譲渡利益額2,000万円に相当する金額を別表で所得に加算する)。



なお、完全支配関係がある内国法人間では、資産の譲渡の他、受取配当、受贈益及び寄附金にも特例が設けられているが、それぞれ第4章第1節「受取配当等」、第4章第3節「受贈益」及び第6章第3節「寄附金」に記述した。

## 2 対象となる一定の資産（譲渡損益調整資産）とは何か

対象となる一定の資産である「譲渡損益調整資産」とは、次の資産のうち、その譲渡の直前の帳簿価額が1,000万円以上のものをいう（法法61の13①、法令122の14①）。

- (1) 固定資産
- (2) 棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含む。）
- (3) 有価証券（譲渡法人又は譲受法人において売買目的有価証券に該当するものを除く。）
- (4) 金銭債権
- (5) 繰延資産

## 3 通知義務

### (1) 譲渡法人の通知義務

譲渡法人がその有する譲渡損益調整資産を譲受法人に譲渡した場合には、その譲渡の後遅滞なく、その譲受法人に対し、その譲渡した資産が譲渡損益調整資産該当資産である旨（その資産につき簡便法（法令122の14⑥）の適用を受けようとする場合には、その旨）を通知しなければならない（法令122の14⑯）。

### (2) 譲受法人の通知義務

#### イ 譲渡法人の通知に対する回答通知

上記(1)の通知を受けた譲受法人は、次に掲げる場合の区分に応じてその掲げる事項を、その通知を受けた後遅滞なく、その通知をした譲渡法人に通知しなければならない（法令122の14⑯）。

区分	通知する内容
① 上記(1)の通知に係る資産が譲受法人において 売買目的有価証券に該当する場合	その旨
② 上記(1)の通知に係る資産が譲受法人において 減価償却資産又は繰延資産に該当する場合にお いて、その資産につき簡便法の適用を受けよう とする旨の通知を受けたとき	その資産について適用する耐用年数 又はその資産の支出の効果の及ぶ期間

#### ロ 譲渡損益の戻入事由の発生時の通知

譲受法人は、譲渡損益調整資産につき戻入事由（注）が生じたときには、その旨及びその生じた日を、その事由が生じた事業年度終了後遅滞なく、譲渡法人に通知しなければならない（法令122の14⑯）。ただし、その譲渡損益調整資産につき簡便法の適用を受けようとする旨の通知を受けた場合は除かれる。

（注）戻入事由とは、譲渡損益調整資産に係る譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却などをいう（法法61の13②、法令122の14④）。

## 第12章 更正及び決定

法人税は、所得税、相続税、消費税等と同様に、申告納税制度を採用している。したがって、納税義務者である法人は、事業年度が終了すると自ら決算を行い、その確定した決算に基づいて所得金額及び法人税額等を記載した確定申告書を、事業年度終了の日の翌日から2月以内に税務署長に提出し、法人税額を納付する必要がある（第1章第5節「確定申告」参照）。

申告納税制度は、納税者の自主的な申告と納税を期待している制度である。税法では、この制度を担保する意味から申告書を提出しない場合や申告の内容が誤っている場合には、更正又は決定により、本税の他に、過少申告加算税や重加算税、延滞税等の附帯税を賦課することで課税の公平を図っている。

税務上の処分である更正及び決定に関連した規定については、国税通則法に一般的な事項が定められており、法人税法では、その特則を定めている。

この章では、法人税法に規定する更正及び決定の特則について学習する。

【参考法令・通達番号】

通則法24～30

**学習のポイント**

- 1 いわゆる粉飾決算に基づく過大な申告の減額更正是行うのか
- 2 青色申告書等に係る所得金額等の更正はどのように行うのか
- 3 推計計算による更正や決定ができる法人とは

**1 いわゆる粉飾決算に基づく過大な申告の減額更正是行うのか**

法人の中には事実を仮装して経理した、いわゆる粉飾決算に基づき所得金額を過大に申告する法人もある。このような過大な申告が行われた場合には、法人がその後の事業年度の確定した決算で、粉飾事項について修正の経理をし、その決算に基づく確定申告書を提出するまでの間は、たとえ税務調査によって過大申告であることが判明しても、税務署長は減額の更正をしないことができる（法法129①）。

また、過大申告について、減額の更正をしたことにより還付金が生じても、その還付金のうち粉飾決算に関連する税額は、その金額を直ちに還付せず、その更正の日の属する事業年度開始の日前1年以内に開始した事業年度の法人税相当額だけ還付し、残額は、更正の日の属する事業年度以降5年間に納付する法人税額から順次控除することとされている（法法70、135①）。

**2 青色申告書等に係る所得金額等の更正はどのように行うのか**

法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等の所得金額等を更正できるのは、その法人の備付けの帳簿書類を調査し、その調査により所得金額等の計算に誤りがあると認められる場合に限られる。

ただし、提出された申告書とこれに添付された書類に記載された事項によって、所得金額等の計算

が法人税法の規定に従っていないことやその他その計算に誤りがあることが明らかである場合には、その帳簿書類を調査しないで更正することができる(法法130①)。

### 3 推計計算による更正や決定ができる法人とは

白色申告法人や連結法人のなかには、帳簿書類の記載や保存が不備なものがあり、帳簿書類の調査によっては所得金額等を計算できない法人がある。これらの法人については、財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量等の取扱量、従業員数その他事業の規模等、客観的な事実に基づいて、その法人に最も適した合理的な方法により所得金額等を推計して更正又は決定を行うことができる(法法131)。

## 《参考》

# 「収益認識に関する会計基準」への対応について ～法人税関係～



# 「収益認識に関する会計基準」への対応について ～法人税関係～

国税庁  
平成30年5月

## 目次

<b>I 収益認識会計の制定と 30年度法人税法の改正</b> ··· 2	■ 1 新会計基準の開発経緯 ······ 2	■ 4 資産の販売等に伴い保証を行った場合の 収益の計上の単位 ······ 19
	■ 2 新会計基準の適用対象 ······ 3	■ 5 ポイント等を付与した場合の収益の計上 の単位 ······ 20
	■ 3 新会計基準の適用時期 ······ 3	■ 6 資産の販売等に係る収益の額に含めない ことができる利息相当部分 ······ 22
	■ 4 新会計基準の適用範囲 ······ 4	■ 7 資産の引渡しの時の価額等の通則 ······ 23
	■ 5 収益を認識するための5ステップ ··· 5	■ 8 変動対価 ······ 24
	■ 6 5ステップの適用 ······ 6	■ 9 相手方に支払われる対価 ······ 26
	■ 7 法人税法における収益に関する定め ··· 7	■ 10 棚卸資産の販売等に係る収益の帰属の時 期 ······ 27
	■ 8 30改正新法22条の2の創設 ······ 8	■ 11 役務の提供に係る収益の帰属の時期の原 則等 ······ 28
	■ 9 30改正新法令18条の2の創設 ······ 10	■ 12 知的財産のライセンスの供与に係る収益 の帰属の時期等 ······ 29
	■ 10 30改正新法22条の2のイメージ図 ··· 12	■ 13 商品引換券等の発行に係る収益の帰属の 時期等 ······ 31
	■ 11 収益の計上時期についての留意点 ··· 14	■ 14 返金不要の顧客からの支払の帰属の時期 · 33
	■ 12 30改正新法22条の2の主な内容 ······ 15	■ 15 返品権付き販売 ······ 34
<b>II 法人税基本通達の対応</b> ··· 16	■ 参考 本人と代理人の区分 ······ 35	
	■ 1 整備方針 ······ 16	■ 参考 第三者のために回収する額 ······ 36
	■ 2.3 収益の計上の単位の通則 ······ 17	

## I 収益認識会計の制定と30年度法人税法の改正

### 1. 新会計基準の開発経緯

- 国際会計基準審議会（IASB）は、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IFRS15号）を公表

2018年1月1日以後開始する事業年度から強制適用

- 日本の会計基準設定主体である企業会計基準委員会（ASBJ）は、日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとする（国内外の比較可能性の確保）観点から、IFRS15号の定めを基本的に全て取り入れた会計基準を開発

2018年3月30日公表

2

### 2. 新会計基準の適用対象

- 連結財務諸表及び個別財務諸表の両方ともに、同一の会計処理を適用
- 中小企業（監査対象法人以外）については、引き続き企業会計原則に則った会計処理も可能

### 3. 新会計基準の適用時期

#### ■早期適用時期

- ・2018年4月1日以後開始する事業年度から適用可能
- ・さらに、2018年12月31日以後終了する事業年度から適用可能

#### ■強制適用時期

- ・2021年4月1日以後開始する事業年度から強制適用

3

## 4. 新会計基準の適用範囲

- 新会計基準は、顧客との契約から生ずる収益に関する会計処理及び開示について適用
- 次の取引については不適用
  - ① 「金融商品会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
  - ② 「リース会計基準」の範囲に含まれるリース取引
  - ③ 保険法における定義を満たす保険契約
  - ④ 同業他社との交換取引
  - ⑤ 金融商品の組成又は取得において受け取る手数料
  - ⑥ 「不動産流動化実務指針」の対象となる不動産の譲渡

4

## 5. 収益を認識するための5ステップ

### ■基本となる原則

約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識

### ■収益を認識するための5ステップ

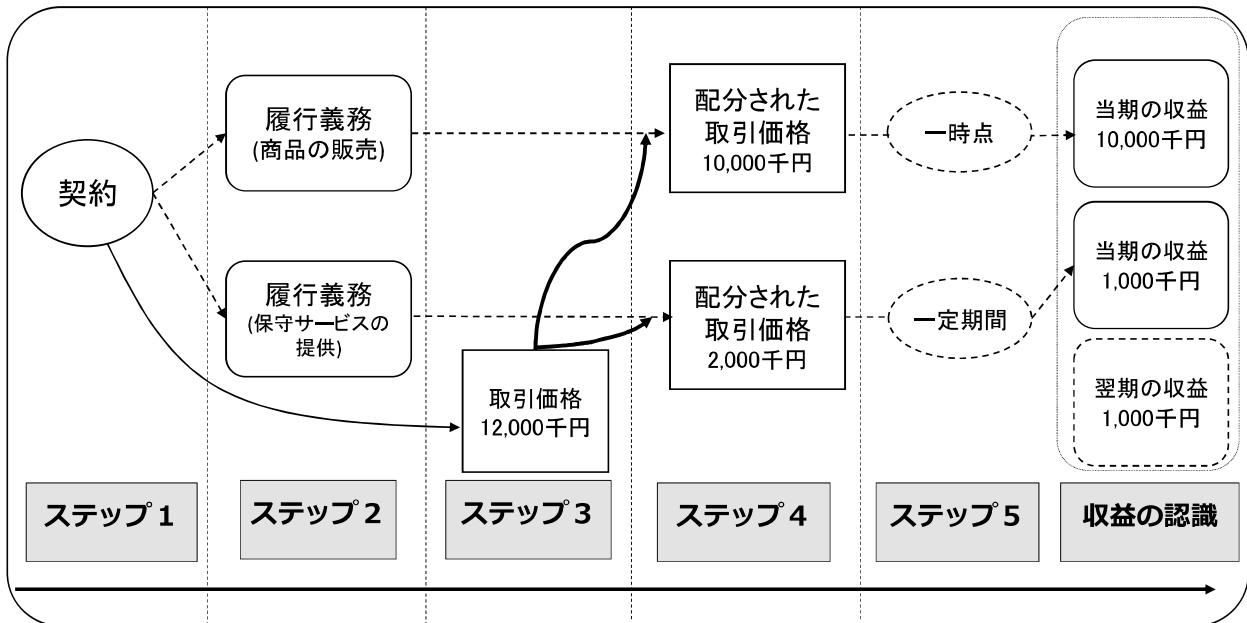
- **ステップ1**…顧客との契約を識別
- **ステップ2**…契約における履行義務（収益認識の単位）を識別
- **ステップ3**…取引価格の算定
  - ⇒ 値引き、リベート、返金等、取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合は、その変動部分の金額を見積り、その部分を増減して取引価格を算定
- **ステップ4**…契約における履行義務に取引価格を配分
- **ステップ5**…履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識

（注）割賦販売における割賦基準に基づく収益認識は認められない

5

## 6. 5ステップの適用

(設例) 商品の販売と保守サービス（2年間）を提供する契約の場合  
商品の引渡し：当期首 保守サービス：当期首から翌期末  
契約書上の対価の額：12,000千円



6

## 7. 法人税法における収益に関する定め

■ 当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡・・・その他の取引で資本等取引以外の取引に係る収益の額であるとされ、益金には会計上の収益が算入される（法22②）

■ 法人の各事業年度の所得の金額の計算について、別段の定めによって税法独自の計算方法を定めているものの他は、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従った会計処理をしていれば、その会計処理が認められる（法22④）

※ 別段の定めとして、資産の販売等が長期割賦販売等に該当する場合には、延払基準による収益計上が可能（30改正旧法63）。また、収益に関する別段の定めではないが、返品が見込まれる場合に返品調整引当金の繰入による損金算入が可能（30改正旧法53）

○所得税法等の一部を改正する法律(平成三十年法律第七号)による改正後  
(各事業年度の所得の金額の計算)  
第二十二条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。  
内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。  
3 省略  
4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。  
5 第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剩余金の分配、資産の流動化に関する法律(第百十五章第一項(中間配当)に規定する金額の分配を含む。)及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

7

## 8. 30改正新法22条の2の創設

第二十二条の二 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の販売等」という。)に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

2 内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には同項の規定にかかわらず当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

3 内国法人が資産の販売等を行つた場合当該資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて第一項に規定する日又は前項に規定する近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除く。)において、当該資産の販売等に係る同項に規定する近接する日の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、同項の規定を適用する。

4 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

5 前項の引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においてもその可能性がないものとのした場合における価額とする。

一 当該資産の販売等に係る金銭債権の貸倒れ

二 当該資産の販売等資産の販売又は譲渡に限る。)に係る資産の買戻し

6 前各項及び前条第二項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剩余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。

7 前一項に定めるもののほか、資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第一項から第四項までの規定の適用に関し必要な事項は政令で定める。

### 第一目 収益の額

## 9. 30改正新法令18条の2の創設

**第一回 収益の額**

第十八条の二 内国法人が 法第二十二条の二 第一項(収益の額)に規定する資産の販売等(以下「この条において「資産の販売等」という。)に係る収益の額(同項又は法第二十二条の二 第二項の規定の適用があるものに限る。以下この条において同じ。)につき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて、法第二十二条の二 第一項又は第二項に規定する事業年度(以下この条において「引渡し等事業年度」という。)後の事業年度の確定した決算において修正の経理(法第二十二条の二 第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性の変動に基づく修正の経理を除く。)をした場合において、当該資産の販売等に係る収益の額(つき同条第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された金額(以下この項及び次項において「当初益金算入額」という。)にその修正の経理により増加した収益の額を計算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額に相当するときは、その修正の経理により増加し、又は減少した収益の額に相当する金額は、その修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入する。

内国法人が資産の販売等を行つた場合において、当該資産の販売等に係る収益の額(つき引渡し等事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る当初益金算入額を増加させ、又は減少させる金額の申告の記載があるときは、その増加させ、又は減少させる金額)につき当該事業年度の確定した決算において修正の経理をしたものとみなして、前項の規定を適用する。

内国法人が資産の販売等に係る収益の額(つき引渡し等事業年度の確定した決算において収益として経理した場合(当該引渡し等事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金に関する申告の記載がある場合を含む。)で、かつ、その収益として経理した金額(当該申告の記載がある場合のその記載した金額を含む。)が法第二十二条の二 第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合において、当該引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額(以下この項において「収益基礎額」という。)が変動したとき(その変動したことにより当該収益の額につき修正の経理前項の規定により修正の経理をしたものとみなされる場合における同項の申告の記載を含む。以下この項において同じ。)をした場合において、その修正の経理につき第一項の規定の適用があるときを除く。)は、その変動により増加し、又は減少した収益基礎額又は損金の額に算入する。

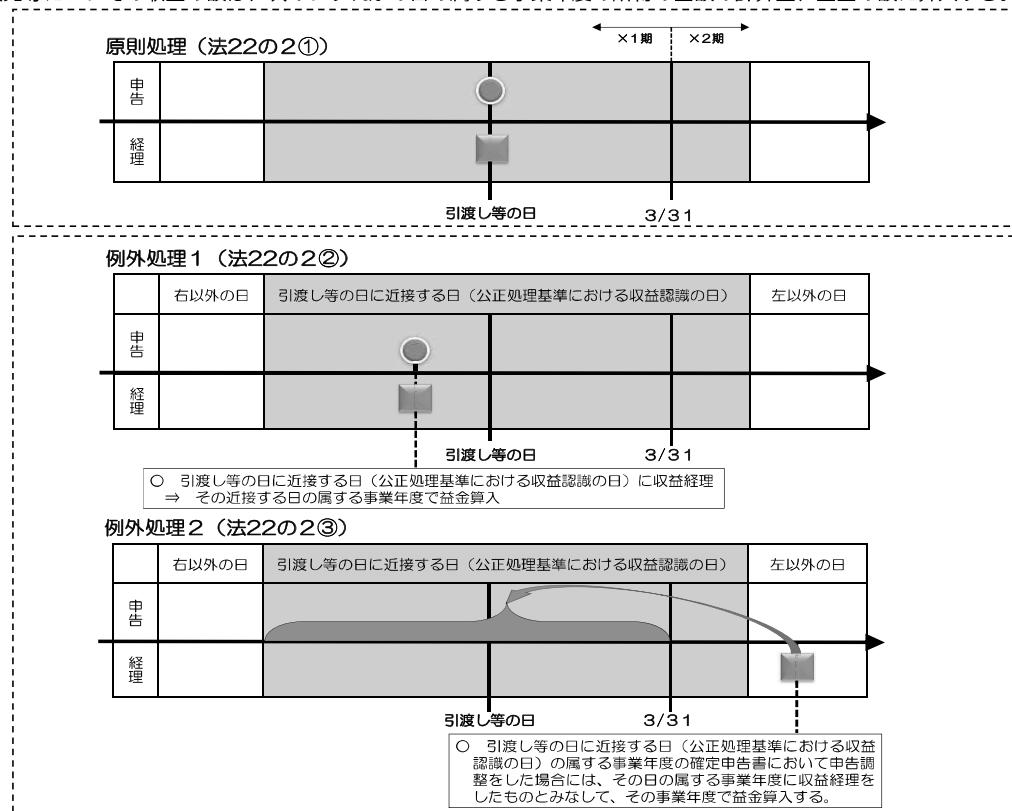
内国法人が資産の販売等を行つた場合において、当該資産の販売等の対価として受け取ることとなる金額のうち法第二十二条の二 第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性があることにより売掛金その他の金銭債権に係る勘定の金額(以下この項において「金銭債権」といふ。)があるときは、当該対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、この項の規定を適用しないものとした場合における帳簿価額に当該金銭債権計上差額を加算した金額とする。

適用関係：平成30年4月1日以後に終了する事業年度から適用

第4項	第3項	第2項	第1項
収益の計上額	収益の計上時期		
・ 資産の販売等の対価として受け取る金額のうち、法22の2⑤各号に掲げる貸倒れや返品の事実が生ずる可能性があることにより、売掛金等の金銭債権の勘定としている金額(金銭債権計上差額)があるときは、当該対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、その金銭債権計上差額を加算した金額とする	・ 引渡し等事業年度後の事業年度の確定した決算において、公正処理基準に従つて「修正の経理」を行つた場合、当初益金算入額に加減算した後の金額が「税法上の時価」(法22条の2④)であるときは、その修正の経理による増減額は、修正の経理を行つた事業年度の益金の額又は損金の額に算入する	・ 申告調整による修正も「修正の経理」とみなす	(注)変動額について、「修正の経理」をした場合で、法令18条の2①②の適用がある場合、この適用はない

## 10. 30改正新法22条の2のイメージ図

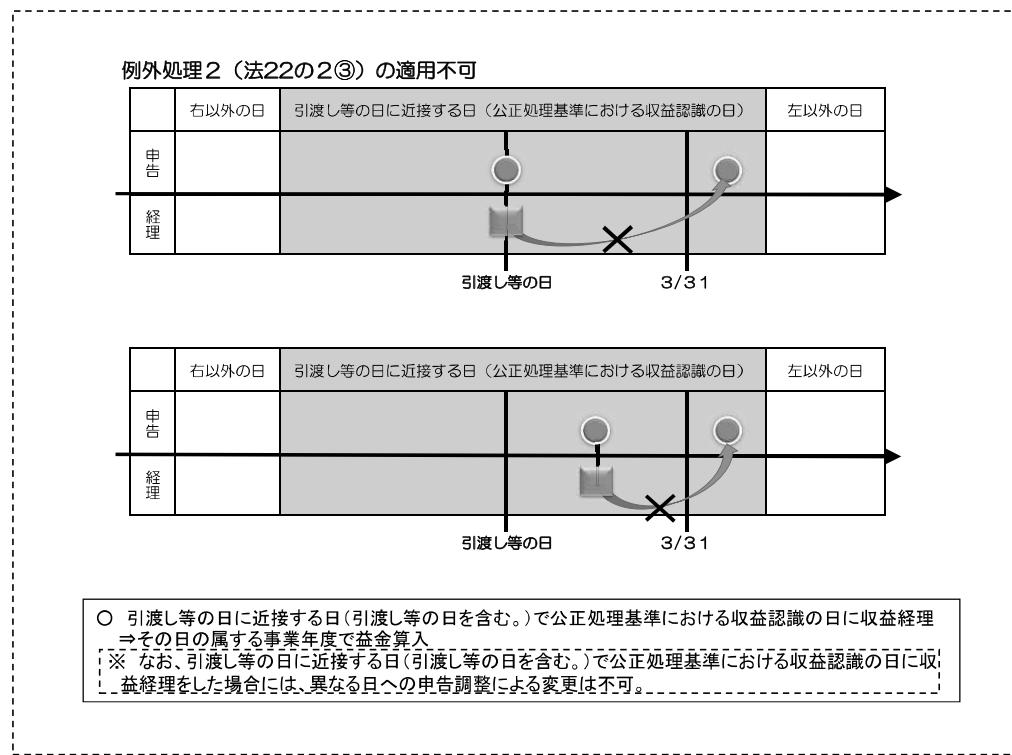
資産の販売等についての収益の額は、次のいずれかの日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。



12

## 10-1. 30改正新法22条の2のイメージ図

資産の販売等についての収益の額は、引渡し等の日又は近接する日において収益経理している場合には、申告調整によりこれらの日以外の日に変更することはできない。



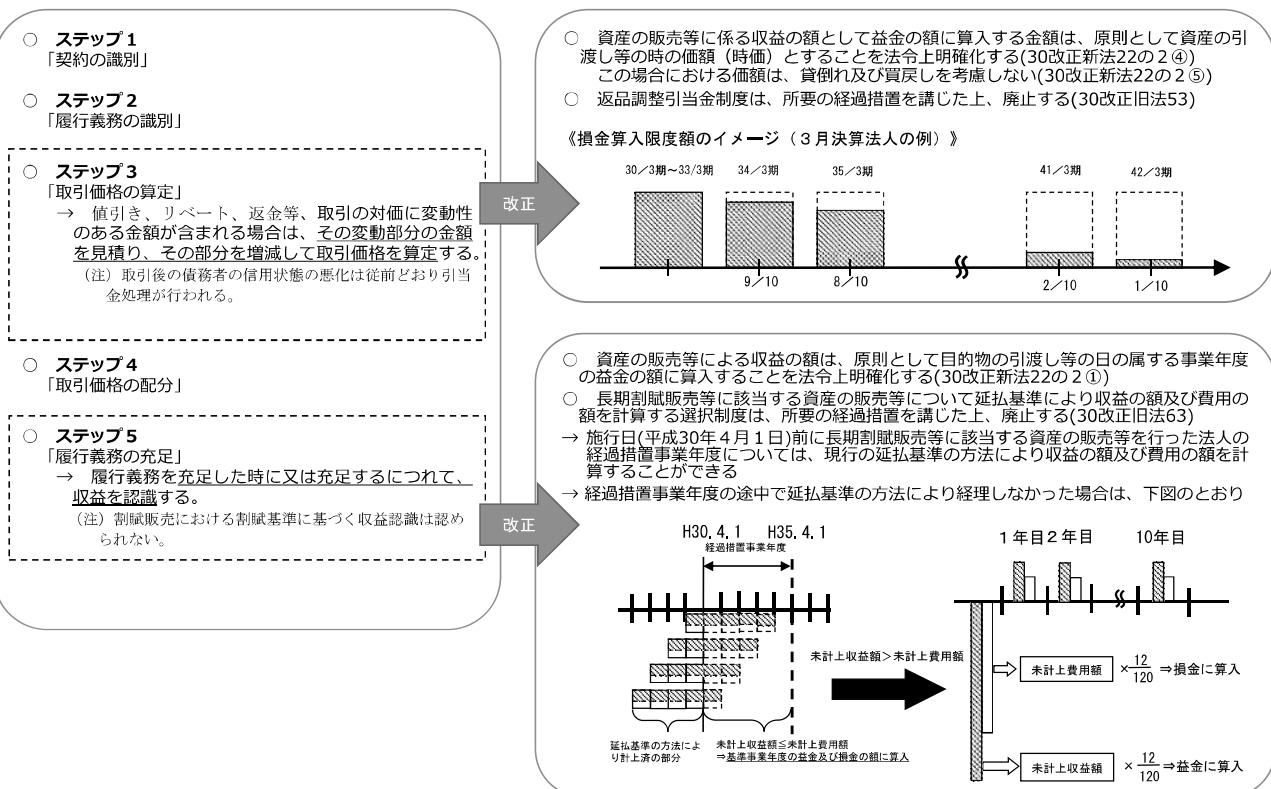
13

## 11. 収益の計上時期についての留意点

- ✓ 30改正は、改正前の公正処理基準(これを補完する通達・判例)における取扱いを明確化したもの。新会計基準を適用しない場合の収益計上時期を従来と変更するものではない。
- ✓ 引渡しの日には複数の収益計上時期がありうるところ、引渡しの日の中で法人が選択した収益計上時期の基準は継続して適用することが求められる。  
(注) 例えは、その取引について出荷した日が引渡しの日として合理的と認められ継続して適用している場合に、期末の取引だけ検査した日とするとは認められない。
- ✓ 引渡しの日ではなくても、公正処理基準に従い引渡しの日に近接する日を収益計上時期としている場合には、その近接する日において収益計上することが認められる(申告調整も可)。その近接する日を収益計上時期の基準としている場合、継続して適用することが求められる。  
(注) 3項は、2項における収益経理をしていない場合であっても申告調整により近接する日に収益計上することを認めるというものであって、恣意的な申告調整を認めるものではない。
- ✓ 収益計上時期に誤りがある取引については、全て引渡しの日の収益として是正するわけではなく、公正処理基準に従い近接する日を収益計上時期の基準として継続して適用している場合には、その近接する日の収益として是正することとなる。

14

## 12. 30改正新法22条の2の主な内容



15

## II 法人税基本通達の対応

### 1. 整備方針

#### 整備方針

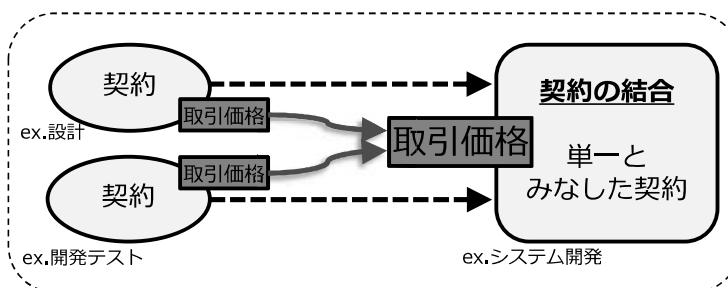
- 新会計基準は収益の認識に関する包括的な会計基準である。履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではない。そのため、改正通達には、原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいく。
- 一方で、新会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、公平な所得計算の観点から問題があるため、税独自の取扱いを定める。
- 中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も認められることから、従前の取扱いによることも可能とする。

16

### 2. 収益の計上の単位の通則(基通2-1-1(1) 改正)

- 同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、一定の要件を満たす場合には、当該複数の契約を結合し单一の契約とみなして処理（結合した契約に複数の履行義務がある場合には、それぞれ履行義務を識別し、取引価格を配分）（基準27.17）

#### 《イメージ》



【会計基準第7項】  
「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。  
(1) 別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）  
(2) 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）

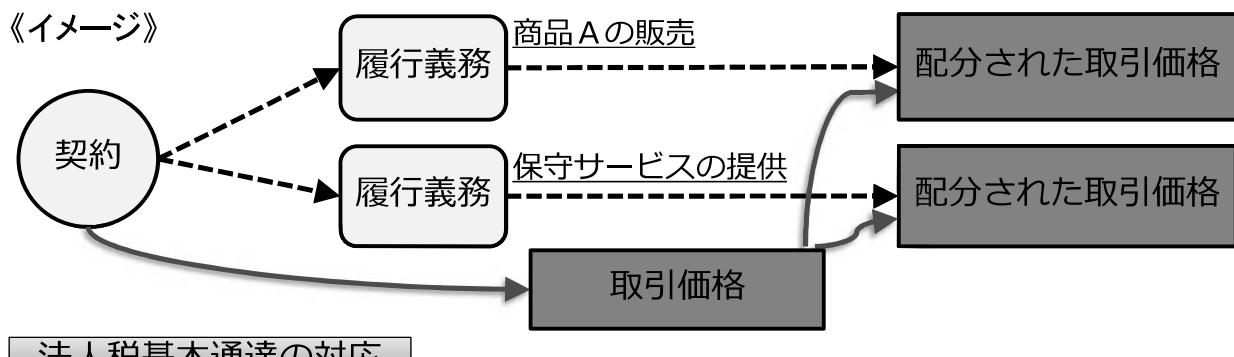
#### 法人税基本通達の対応

- ・ 複数の契約において約束した取引を結合して初めて单一の履行義務となる場合には、その結合した単位を収益計上の単位とすることとする
- ・ 請負工事が長期大規模工事に該当し、強制工事進行基準になるかどうかについて、その結合した単位で判定（基通2-4-14(注)）

17

### 3. 収益の計上の単位の通則(基通2-1-1(2) 改正)

- 契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、別個の財又はサービスを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別(基準32等)

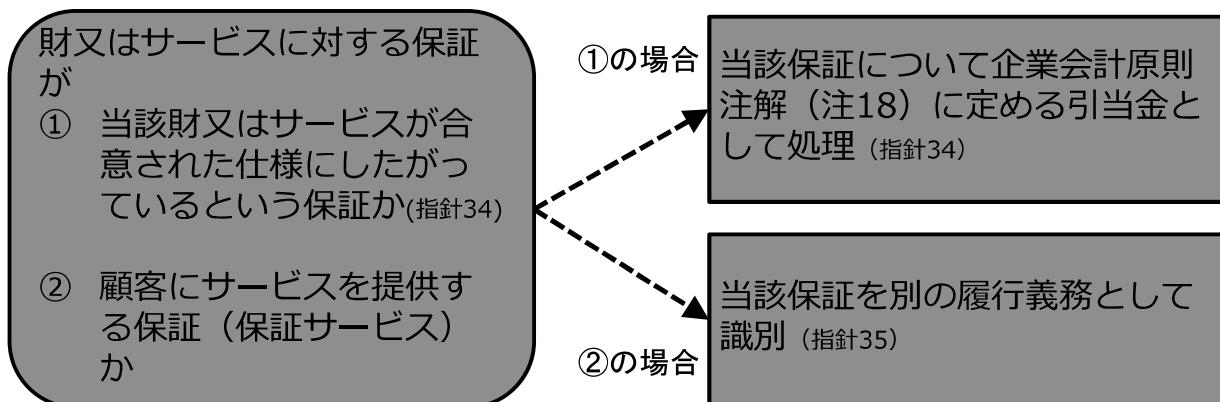


#### 法人税基本通達の対応

- 履行義務の識別の要件により区分した単位を収益計上の単位とすることとする
- 請負工事が長期大規模工事に該当し、強制工事進行基準になるかどうかについて、その区分された単位で判定 (基通2-4-15(注))

18

### 4. 資産の販売等に伴い保証を行った場合の収益の計上の単位(基通2-1-1の3 新設)



※ 取引価格を、財又はサービスと保証サービスとに配分

#### 法人税基本通達の対応

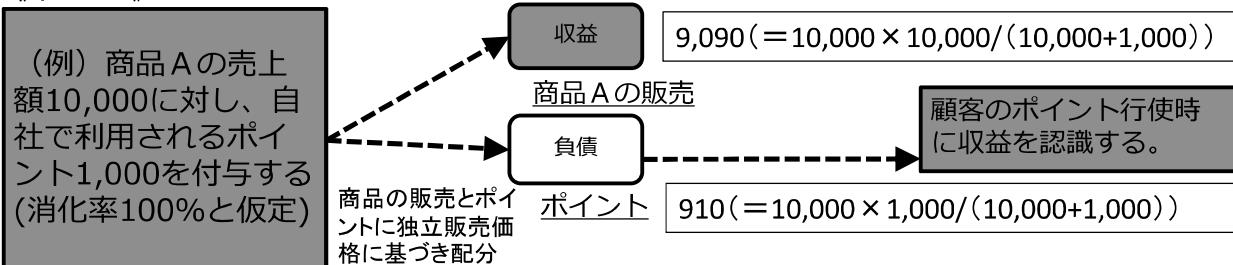
- 製品が契約に定められた仕様を満たしているという保証(いわゆる品質保証型、アシュアランス型)である場合には、別の収益計上の単位とはしない

19

## 5. ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位(基通2-1-1の7新設)

- 既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合、そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない**重要な権利**を顧客に提供するとき (ex.通常の値引きの範囲を超える値引き) にのみ、当該オプションから履行義務が生じる(指針48)

### 《イメージ》



### (仕訳例) 上記例のケース

#### 現行

現金	10,000	売上高	10,000
ポイント引当金繰入	1,000	ポイント引当金	1,000

#### 新基準

現金	10,000	収益	9,090
		契約負債	910

20

### 法人税基本通達の対応

- 次に掲げる要件の全てに該当するときは、継続適用を条件として、自己発行ポイント等について当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとすることができます
  - その付与した自己発行ポイント等が当初の資産の販売等の契約を締結しなければ相手方が受け取れない重要な権利を与えるものであること
  - その付与した自己発行ポイント等が発行年度ごとに区分して管理されていること
  - 法人がその付与した自己発行ポイント等に関する権利につきその有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したことその他の当該法人の責に帰さないやむを得ない事情があること以外の理由により一方的に失わせることができないことが規約その他の契約において明らかにされていること
  - 次のいずれかの要件を満たすこと
    - イ その付与した自己発行ポイント等の呈示があった場合に値引き等をする金額が明らかにされており、かつ、将来の資産の販売等に際して、たとえ1ポイント又は1枚のクーポンの呈示があっても値引き等をすることとされていること
    - ロ その付与した自己発行ポイント等が当該法人以外の者が運営するポイント等又は自ら運営する他の自己発行ポイント等で、イに該当するものと所定の交換比率により交換できることとされていること
- 前受けとされた自己発行ポイント等については、原則としてその使用に応じて益金算入する一定期間経過後等の未使用部分の一括収益計上については、商品引換券等の取扱いと同様

21

## 6. 資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分(基通2-1-1の8 新設)

- 契約の当事者が明示的又は默示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとする  
(基準56)

(仕訳例) 企業は顧客Aとの間で商品の販売契約を締結し、契約締結と同時に商品を引渡した。顧客は契約から2年後に対価2,000千円を支払う。対価の調整として用いる金利は1%

(商品引渡時)	売掛金	1,960	売上	1,960
(1年後)	売掛金	20	受取利息	20
(2年後)	売掛金	20	受取利息	20
(対価受領時)	現金	2,000	売掛金	2,000

### 法人税基本通達の対応

- 資産の販売等に係る契約に金銭の貸付に準じた取引が含まれていると認められる場合には、その利息相当分は当該資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる

22

## 7. 資産の引渡しの時の価額等の通則(基通2-1-1の10 新設)

- 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、取引価格のうち、当該履行義務に配分した額について収益を認識(基準46)
- 取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額(第三者のために回収する額を除く(参考後掲P36))をいう(基準47)
- 取引価格を算定する際は、次の①～④の全ての影響を考慮(基準48)
- ①変動対価            ②契約における重要な金融要素  
③現金以外の対価    ④相手方に支払われる対価

### 法人税基本通達の対応

- 資産の販売等に係る引渡し時の価額や通常得べき対価の額に相当する金額とは、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額をいうことを明確化

(注) 30改正において、資産の販売等に係る収益の額として益金算入する額は、その販売等をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とされた。これはすなわち、譲渡資産(役務)の時価により税務上の収益を計上するということ

23

## 8. 変動対価(基通2-1-1の11 新設)

- 顧客と約束した対価に**変動対価**（顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分 ex. 値引き、リベート等）が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積もる（基準50）
- 見積もられた変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める（基準54）

### 仕訳例

販売契約に売上高に対してリベートを  
15%支払う条件が付いている場合

現金	10,000	売上高	8,500
		返金負債	1,500

### 《イメージ》



24

### 法人税基本通達の対応

- 値引き・割戻し等による対価の変動の可能性がある取引（返品・貸倒の可能性については除く。）について、変動対価につき引渡し等事業年度の確定した決算において、収益の額を減額し、又は増額して経理した金額は、引渡し時の価額等の算定に反映する

⇒ ただし、次に掲げる要件の全てを満たす場合に限る

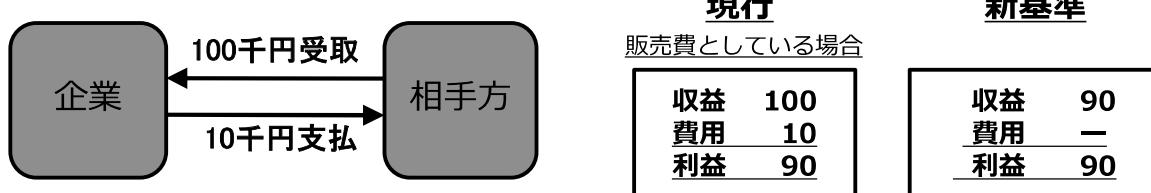
- (1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額する可能性のある金額又はその算定基準が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること
- (2) 過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額の可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価の額が算定されていること
- (3) (1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること

25

## 9. 相手方に支払われる対価(基通2-1-1の16 新設 9-7-1等改正)

- 相手方に支払われる対価(キャッシュバック等)は、相手方から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額
- 次のいずれか遅い方が発生した時点で、収益を減額(基準63.64)
  - ・財又はサービスの移転に対する収益を認識する日
  - ・企業が対価を支払う日

《イメージ》



法人税基本通達の対応

- 会計の取扱いと同様の取扱いとする
  - 経過的取扱いとして、支払をした日における費用処理も認める(経過的取扱い(3))
- (注) 抽選券付販売及び金品引換券付販売について、対象からキャッシュバック等に該当する取引を除くこととし、キャッシュバック等以外のものについては、引き続き販管費等として債務が確定したときの損金とする

26

## 10. 棚卸資産の販売等に係る収益の帰属の時期(基通2-1-2等 改正)

- 一定の期間にわたり充足される履行義務の要件のいずれも満たさない場合は、**資産に対する支配を顧客に移転することにより履行義務が充足されるときに収益を認識**(基準39等) → 割賦基準は認められないとなる。

- 代替的取扱いとして、出荷基準等の取扱いも認められる(指針98)



法人税基本通達の対応

- 引渡し等の日の属する事業年度において益金算入することを原則としつつ、仕切精算書到達日、検針日、航海完了日等において収益経理している場合には、これらの日の属する事業年度において益金算入することも認められておりところであり、これらの日について、引渡し等の日に近接する日として位置付け

(注) 改正法では、資産の販売等に係る収益の額は、原則として引渡し等の日の属する事業年度において益金算入するが、公正処理基準に従ってその引渡し等の日に近接する日において収益経理した場合には、原則としてその近接する日の属する事業年度の益金算入することが明確化された

27

11. ・役務の提供に係る収益の帰属の時期の原則、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則(基通2-1-21の2～5 新設)  
・請負に係る収益の帰属の時期(基通2-1-21の7 新設)

■ 一定の期間にわたり充足される履行義務については、**履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識**(基準41)

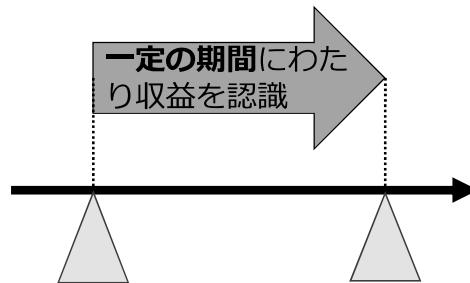
<進捗度の見積り方法>

・ **アウトプット法**

使用される指標⇒ex.生産単位数、引渡し単位数、経過期間

・ **インプット法**

使用される指標⇒ex.消費した資源、発生した労働時間、経過期間



**法人税基本通達の対応**

- ・ 提供した役務につき通常得べき対価の額に相当する金額について、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものであれば、各事業年度の進捗度に応じて益金算入することとする
- ・ 請負（工事進行基準の適用を受けるものを除く。）については、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金とするが、進捗度に応じて益金算入している場合には、これを認める

28

12. ・知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期(基通2-1-30 新設)  
・知的財産のライセンスの供与に係る売上高等に基づく使用料に係る収益の帰属の時期(基通2-1-30の4 新設)  
・工業所有権等の使用料の帰属の時期(基通2-1-30の5 改正)

■ ライセンス（企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるもの）を供与する約束が、独立した履行義務である場合には、ライセンスを顧客に供与する約束が、顧客に次の①または②のいずれを提供するものかを判定(指針62)

- |                                    |   |
|------------------------------------|---|
| ① ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利  | → <b>一定の期間にわたり充足される履行義務</b><br>⇒一定の期間にわたり収益を認識する。 |
| ② ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利 | → <b>一時点で充足される履行義務</b><br>⇒一時点で収益を認識する。           |

■ 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、次のいずれか遅い時に認識  
 ➤ ライセンスに関連して、顧客が売上高を計上する時又は顧客が使用する時  
 ➤ 当該ロイヤルティが配分される履行義務が充足される時(指針67)

29

## 法人税基本通達の対応

- ライセンスの供与に係る収益について、その提供する権利の性質に応じて一定の期間又は一時点に充足される履行義務として処理するとともに、売上高等に基づく使用料の収益認識について会計と同様とする
- 工業所有権等に係る使用料について、継続して支払日において収益経理している場合の当該支払日を役務の提供の日に近接する日として位置付け

30

### 13. ・商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期(基通2-1-39 改正) ・非行使部分に係る収益の帰属の時期(基通2-1-39の2 新設)

- 財又はサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から受け取る対価について契約負債を貸借対照表に計上し、履行義務を充足したときに当該契約負債の消滅を認識し、収益を認識
- 非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識(指針54)

#### 《イメージ》

(例) 企業Aは商品券を1,000千円分を現金で発行した。そのうち、100千円について、顧客が権利を使しないと見込んだ。翌年度に450千円分使用された。この場合の仕訳を示すと右記のとおり

#### 仕訳例

発行年度	現金	1,000	前受金	1,000
翌年度 半分引換	前受金	500	売上高 雑収入※	450 50

※権利行使部分900千円のうち、450千円が使用された(50%)ため、非行使部分の100千円のうち50%の50千円分を収益として認識

#### 旧基通2-1-39の内容

- 原則として商品引換券等を発行した時に受領した対価の全額を益金算入するが、例外的に税務署長の確認を受けて、①商品引換券等(発行に係る事業年度ごとに区分して管理するものに限る。)の発行に係る対価の額をその引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上し、②足掛け5年経過した事業年度終了の時において未引換の商品引換券等に係る対価の額を益金算入することも可

31

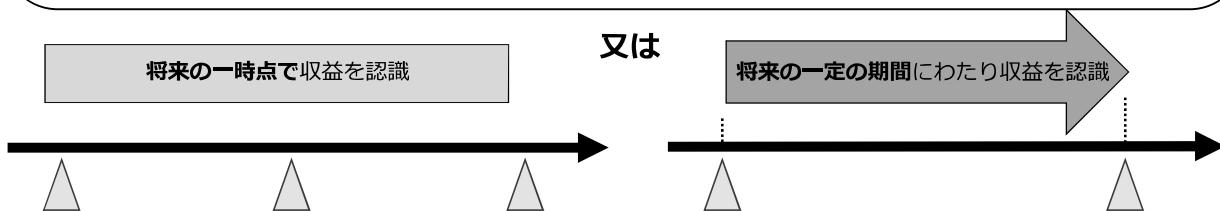
## 法人税基本通達の対応

- ・ 税務署長の確認については不要とする
- ・ 商品引換券等については、原則として商品引換券等との引換えにより商品を引渡した時に益金算入することとするが、商品引換券等の発行の日から10年が経過した日（同日前に次に掲げる事実が生じた場合には、当該事実が生じた日。以下「10年経過日等」という。）の属する事業年度終了の時において商品の引渡し等を了していない商品引換券等がある場合には、未計上となっている商品引換券等に係る対価の額を一括して益金算入
  - (1) 法人が発行した商品引換券等をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理しないこと又は管理しなくなったこと
  - (2) その商品引換券等の有効期限が到来すること
  - (3) 法人が継続して収益計上を行うこととしている基準に達したこと
- ・ 経過的取扱いとして、新たに基準を定めるまでの間は、従来どおり商品券の発行時又は足掛け5年目において未計上となっている商品引換券等に係る対価の額を一括して益金算入することも認める(経過的取扱い(6))
- ・ 商品引換券等に係る非行使部分について、権利行使について収益を認識  
⇒ 具体的には、10年経過日等の属する事業年度までの間は、当該非行使部分に係る対価の額に権利行使割合を乗じて得た金額から既に益金の額に算入された金額を控除する方法その他のこれに準じた合理的な方法に基づきその収益の額を益金の額に算入することができる

32

## 14. 返金不要の顧客からの支払の帰属の時期(基通2-1-40の2新設)

- 顧客から返金が不要な支払を受ける場合には、当該支払が約束した財又はサービスの移転を生じさせるものか、あるいは将来の財又はサービスの移転に対するものかどうかを判断(スポーツクラブ会員契約の入会手数料など) (指針58)
- 当該財又はサービスの移転を生じせるものでない場合は、将来の財又はサービスの移転を生じせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識(指針59)



## 法人税基本通達の対応

- ・ 中途解約のいかんにかかわらず返金不要の支払いについては、原則として取引開始時に収益計上するが、契約等の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価からなるものと認められる場合には、当該特定期間の経過に応じて益金算入することを認める

33

## 15. 収益権付き販売(基通 9-6-4 等 改正)

(返品権付き販売の仕訳例) 1個200円の商品(原価120円)を100個販売し、その返品予想は2個と見込む

現行		新基準	
現金 20,000	収益 20,000	現金 20,000	収益 19,600
売上原価 12,000	商品 12,000		返金負債 400
返品調整引当金繰入 160	返品調整引当金 160	売上原価 11,760	商品 12,000
		返品資産 240	

### 法人税基本通達の対応

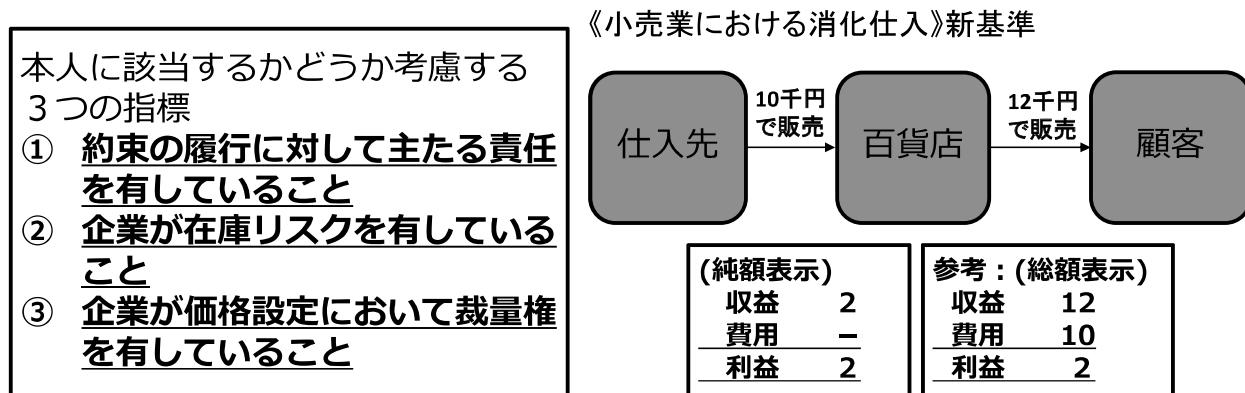
- 返品の可能性があっても収益の額を減額しない (30改正新法22の2⑤)
- 返品調整引当金制度の廃止 (30改正旧法53) に伴う対応
- 新会計基準を適用した場合についても現行の返品債権特別勘定\*で認められていたものと同様の取扱いを維持

\* 特殊な特約が結ばれていることにより、過去実績により見積られた返品率により、期末に見込まれる貸倒れを確定債務として損金算入するもの

34

## (参考) 本人と代理人の区分

- 【本人に該当】⇒総額を収益として認識
- 【代理人に該当】⇒報酬又は手数料の金額を収益として認識(指針39~47)



### 法人税基本通達の対応

- 法人税は、利益に対して課する税金であるため、総額表示か純額表示かによって、課税所得が変わることは基本的にはない
- また、販売するのが本人であっても代理人であっても、履行義務の充足のタイミングについては変わらないと考えられるため、対応しない

35

## (参考) 第三者のために回収する額

- 収益の額には、第三者のために回収する額は含まれない(基準47)

税込方式は認められることとなる。

(商品販売時の仕訳例) 10,000円の商品を販売した(消費税率8%)

**現行  
(税抜方式)**

現金	10,800	売上	10,000
		仮受消費税	800

**OR**

**(税込方式)**

現金	10,800	売上	10,800
----	--------	----	--------

**新基準  
(税抜方式)**

現金	10,800	売上	10,000
		仮受消費税	800

### 法人税関係個別通達の対応

- 引き続き、法人の選択により税抜方式と税込方式のいずれも適用可能とする  
(消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて 3)



## 索引

## あ

青色申告	15
青色申告の承認	16
青色申告の特典	18
圧縮記帳	103

## い

一括償却資産	62, 63
一括評価金銭債権	113
移動平均法	120

## う

受取配当等	36
売上原価	45

## え

益金の額	22, 29
------	--------

## か

外国法人	4
確定決算	10
確定申告	10
貸倒損失	111
貸倒引当金	111
貸倒引当金の繰入限度額	112
課税所得	6
課税標準	22
課税留保金額	125
株主資本等変動計算書	138
完全支配関係	21, 34
還付金	44

## き

企業会計上の利益	25
寄附金	87
寄附金の損金算入限度額	87, 88
寄附金の範囲	87
給与の範囲	80
業績連動給与	78
協同組合等	4

## く

繰越欠損金	106
繰延資産	71
グループ法人税制	151

## け

経済的利益	80
決算調整事項	27
欠損金額	106
欠損金の繰戻し	20
決定	153
減価償却資産	52
原価法	49, 121

## こ

公益法人等	4
公共法人	4
交際費等	82
交際費等の損金不算入	84
交際費等の範囲	82
工事進行基準	32
更正	153
公正妥当な会計処理の基準	22
固定資産	53

個別評価金銭債権	112	申告調整事項	27
 さ		 す	
最終仕入原価法	49	推計計算	154
債務の確定	24		
先入先出法	49	せ	
残存価額	55	税額控除	128
 し		税額の計算	123
時価法	121	税務調整	26
事業年度	7	税務調整事項	27
資産の評価益	43	税率	123
資産の評価損	103		
事前確定届出給与	78	 そ	
実現主義	29	総平均法	121
使途秘匿金	127	租税公課	96
資本金等の額	130	損金経理	26
資本的支出	54	損金の額	22, 45
資本等取引	24		
資本の部	130	 た	
社外流出	133	耐用年数	56
受贈益	43	棚卸資産	45
収益事業	7	棚卸資産の取得価額	47
修繕費	54	棚卸資産の評価方法	48
少額の減価償却資産	62	短期保有株式等	38
償却可能限度額	56		
償却原価法	121	 ち	
償却限度額	58	中間申告	13
償却限度額の計算	57	中小企業者等の法人税率の特例	123
償却超過額	59	中小企業等の貸倒引当金の特例	114
償却方法の選定と届出	64		
償却保証額	58	 て	
譲渡損益調整資産	152	定額法	57
使用人兼務役員	76	低価法	50
人格のない社団等	4	定期同額給与	77
申告期限の延長	11	定率法	57

## と

当事者間の完全支配の関係	21, 34
同族会社	74
特殊関係使用人の範囲	80
特定同族会社	125
特定同族会社の特別税率	125

## な

内国法人	4
------	---

## の

納税義務者	4
納税充当金	97
納 税 地	9
納税地の指定	9
納付と還付	19
延払基準	31

## は

売買目的有価証券	121
発生主義	29
販売基準	30

## ひ

引渡しがあった日	30
非減価償却資産	53
費用収益対応の原則	24

## ふ

附帯税	96
普通法人	4

## へ

別段の定め	25
-------	----

## ほ

法人擬制説	37
法人実在説	36
法定評価方法	51

## み

みなし事業年度	8
みなし申告	13

## む

無償譲渡	33
無償譲受け	35

## や

役員等の給与	73
役員の範囲	75

## ゆ

有価証券	119
有価証券の期末評価	121
有価証券の取得価額	119
有価証券の範囲	119

## よ

予定申告	13
------	----

## り

利益積立金額	131
留保	133
留保金	125
留保金課税	126

## れ

連結親法人	145
連結確定申告書	146
連結完全支配関係	145

索引

連結子法人	145	連結納税制度	145
連結事業年度	146	連結法人	146
連結所得	146	連結法人税の個別帰属額	146



