

令和6年10月

税理士職業賠償責任保険ゼミ(令和6年度)

～法人税:税賠事故事例の概要とチェックポイント等～

税理士：藤曲 武美

— 目次 —

【はじめに】

[I]最近の税賠事故事例(法人税)の概要……………2

1. 青色申告承認申請書の提出失念により、控除不可欠損金が発生した事例
2. 給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除(旧:所得拡大促進税制)の適用失念により、過大納付法人税額が発生した事例
3. 試験研究費の税額控除を適用しなかったことにより、過大納付法人税額が発生した事例
4. 電子申告未対応別表の提出失念により、過大納付法人税額が発生した事例
5. 事前確定届出給与に関する届出書へ役員賞与支給額の記載を失念したことにより、過大納付法人税額が発生した事例
6. 添付すべき別表を誤ったため中小企業投資促進税制の適用を受けられなかったことにより、過大納付法人税額が発生した事例

[II]特に留意する個別の留意点

- <当初申告要件について>……………10
- <青色申告の重要性について>……………15

[III]最近の税制改正についての留意点

- <賃上げ促進税制>……………19
- <交際費等の損金不算入措置の改正等>……………38
- <特定資産の買換えの場合の特例(令和6年4月以後買換資産に係る届出制度)>……………42

【資料】……………別冊

(以上)

税理士職業賠償責任保険ゼミ(令和6年度)

【はじめに】

公益財団法人日本税務研究センター（日税研）は、毎年度、「税理士職業賠償責任保険ゼミ」を行っている。今年度は、法人税について、税賠事故事例を概観し、特に実務上留意すべき点などについて、確認する。

【I】最近の税賠事故事例(法人税)の概要

株式会社日税連保険サービスが発行している「税理士職業賠償責任保険事故事例(2022. 7. 1～2023. 6. 30)」において公表されている事例について確認する。

1. 青色申告承認申請書の提出失念により、控除不可欠損金が発生した事例

(1)事故の概要

税理士は、平成 23 年 7 月期及び平成 24 年 7 月期の法人税が 2 期連続期限後申告となり、平成 25 年 7 月 2 日に青色申告の取消し通知を受けた依頼者法人から青色申告承認申請書の提出依頼を受けたが、これを失念してしまった。

その後もこれに気付かず、青色申告であるものと誤認し、平成 27 年 7 月期、平成 28 年 7 月期、平成 29 年 7 月期及び平成 30 年 7 月期に本来繰越することができない欠損金を繰越控除して申告してしまった。これを税務署に指摘され過誤が発覚し、修正申告となったことにより発生した過大納付法人税額について損害賠償請求を受けた。

(2)事故の原因

依頼者法人は青色申告の承認を受けていたが、平成 23 年 7 月期及び平成 24 年 7 月期が 2 期連続期限後申告となり、平成 25 年 7 月 2 日に平成 24 年 7 月期からの青色申告の承認が取り消されていた。税理士は依頼者法人より青色申告承認申請書の提出依頼を口頭で受けていたが、提出を失念したため。

(3)この事例で留意すべき点

この事例については、直接の事故の原因は、「依頼者法人より青色申告承認申請書の提出依頼を口頭で受けていたが、提出を失念した」ことにあるが、背景の一つには、青色申告の特典などについての重要性の認識の程度の問題もあると考えられる。この点については、別途【II】＜青色申告の重要性について＞で触れることにする。

2. 給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除(旧:所得拡大促進税制)の適用失年により、過大納付法人税額が発生した事例

(1)事故の概要

依頼者法人は、従前は大規模法人の完全子会社であったが、令和元年9月29日に依頼者法人の出資関係に変更があり、変更以降は中小企業者等に該当することになった。

税理士は、令和3年5月の依頼者法人の確定申告書の作成時に、依頼者法人より給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除(以下、「特別控除」という。)の適用可否の確認及び計算資料の提出があつたにもかかわらず、依頼者法人が中小企業者等に該当することになったことを失念し、設備投資要件(令和2年度までの要件)を満たさないことから、その他の要件等についての検証を行わず特別控除を適用することなく令和3年3月期の申告書を提出した。

これにより法人税、地方法人税及び法人住民税の過大納付税額が発生し、税理士が依頼者法人から損害賠償請求を受けた。

(2)事故の原因

税理士が、令和3年3月期の申告書作成時に、申告内容や依頼者法人の出資関係を確認し、特別控除の適用可否について検討を行うべきであったところ、これを怠つたため。

(3)この事例で留意すべき点

この事例に限らず、特に措置法関係の特例では、中小企業者に適用対象を限定した中小企業版の特例適用や本事例のように、大企業向け、中小企業版により要件が異なるケースでは、事業年度終了時の企業規模により、各適用要件が異なる特例がある。いずれにしても、措置法特例については、特にグループ経営における資本関係、支配関係の変動について、毎事業年度末に確認し、中小企業者などの各特例適用対象の対象企業に該当するかは、改めて確認する必要がある。

特に、本事例の「所得拡大促進税制」や改正後の「賃上げ促進税制」は、適用企業の規模に応じて適用要件が異なる点があるので、その点についての留意・確認も併せて必要である。

この点については、令和6年度税制改正において、賃上げ促進税制の大幅な改正が行われていることから、別途に[Ⅲ]最近の税制改正についての留意点<賃上げ促進税制>で触れることにする。

＜参考条文＞

措法 42 の 12 の 5(給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除)

⑦ 第一項から第三項までの規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる控除対象雇用者給与等支給増加額（第一項又は第二項の規定の適用を受けようとする場合には、継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額を含む。）、控除を受ける金額及び当該金額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、適用する。この場合において、第一項から第三項までの規定により控除される金額の計算の基礎となる控除対象雇用者給与等支給増加額は、確定申告書等に添付された書類に記載された控除対象雇用者給与等支給増加額を限度とする。

3. 試験研究費の税額控除を適用しなかったことにより、過大納付法人税額が発生した事例

(1)事故の概要

診療所を経営する依頼者法人は、令和2年1月以降の毎月、試験薬の開発のための委託費を支払い「研究費」という勘定科目に計上していた。税理士は、会計起票を行っていたものの「研究費」勘定の中身を精査検討しなかったことから、当該「研究費」が税額控除を適用することができる試験研究費であることに気付かず、税額控除を適用せずに申告した。

これにより発生した令和2年12月期及び令和3年12月期の過大納付法人税額について、税理士は依頼者法人から損害賠償請求を受けた。

(2)事故の原因

税理士は、通常診療所においては商品開発を行うことはなく、税額控除の対象になる試験研究費の支出があるはずがないと思込み、「研究費」勘定の中身が試験研究費に該当するか否かについて精査検討をしなかったため。

(3)この事例で留意すべき点

この事例については、会計事務所は会計起票も行っており、記帳の段階で「研究費」で処理されている会計科目に着目して、その内容を確認すべきであったところ、この確認を怠っていた。診療所において、試験研究費は、発生しないという思込みが直接の原因であり、会計科目名称に着目して、「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)」の適用に留意し、法人に対して研究費の内容などについて確認すべきであった。「研究費の支出があるはずがないと思込み」が直接の原因であるが、単に会計処理などの事務処理だけでなく、法人が行っている事業内容の変化などにも絶えず留意しておく必要がある。

<参考条文>

措法42の4(試験研究を行った場合の法人税額の特別控除)

㉑ 第一項、第四項及び第七項の規定は、確定申告書等(これらの規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。)にこれらの規定による控除の対象となる試験研究費の額又は特別試験研究費の額、控除を受ける金額及び当該金額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、適用する。この場合において、これらの規定により控除される金額の計算の基礎となる試験研究費の額又は特別試験研究費の額は、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額又は特別試験研究費の額を限度とする。

4. 電子申告未対応別表の提出失念により、過大納付法人税額が発生した事例

(1)事故の概要

税理士は、令和4年5月期の法人税の確定申告にあたり、中小企業者等の給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除（以下、「特別控除」という。）の適用を受けるため別表を作成した。

税理士は、令和4年7月中旬に令和4年5月期の法人税確定申告を電子申告しようとしたところ、特別控除の別表が電子申告未対応であり、当該別表のデータを送信できなかったことから、当該別表以外を電子申告し、後日、当該別表を郵送しようと考えていた。しかし、そのまま郵送を失念したため、特別控除の適用を受けることができなくなり、これにより発生した過大納付法人税額について、税理士は依頼者法人から損害賠償請求を受けた。

(2)事故の原因

新年度になると新しい法人税確定申告の別表が公表されるが、一部、電子申告への対応が9月以降になるものがある。通常であれば、別表は全て電子申告により提出をするが、7月8月は未対応別表が多くあり、この期間は未対応別表の画像データの送信又は郵送が必要となるため注意しなければならないが、税理士の不注意により別表の郵送を失念したため。

(3)この事例で留意すべき点

この事例については、申告対象法人の決算期が5月期であったことが原因の一つになっている。毎年度の税制改正の多くは、改正年度の4月1日以後に開始する事業年度から適用になる。その結果、改正新年度に合わせた別表の作成が国税庁、ベンダーの会計・税務システムが新規別表の作成が間に合わないときは、PDFデータでの提出又は郵送での送付となるケースがある。本事例では、令和4年度税制改正により所得拡大促進税制の見直しが行われ、かつ5月決算7月申告であったため、偶々、別表の新規手当てがされていなかったため、その別表を郵送することとしたが、郵送を失念してしまった事例である。

所得拡大促進税制は、当初申告要件が付されており、当初の期限内申告書に別表明細書の添付の申告要件が付されており、その結果適用が受けられないことになった。

所得拡大促進税制（賃上げ促進税制）などの措置法特例の多くは、当初申告における明細書の添付やその明細書に記載された一定額を限度する当初申告要件が付されている。

この措置法の当初申告要件に係る事故例は多いところである。この当初申告要件については、[Ⅱ]特に留意する個別の留意点＜当初申告要件について＞で触れることにする。

<資料参照>

◎イメージデータで提出可能な添付書類の確認。

5. 事前確定届出給与に関する届出書へ役員賞与支給額の記載を失念したことにより、過大納付法人税額が発生した事例

(1)事故の概要

税理士は、令和4年1月に依頼者法人から役員報酬の金額及び支給時期の報告を受け、事前確定届出給与に関する届出書（以下、「届出書」という。）の作成を受任した。

依頼に基づき届出書を作成し、期限内に提出を完了したが、届出書に支給予定の役員賞与支給額を記載することを失念した。

届出書へ役員賞与支給額の記載を失念したことにより、令和4年11月期の法人税確定申告において支給した役員賞与を損金算入することができず、これにより発生した過大納付法人税額について、税理士は依頼者法人から損害賠償請求を受けた。

(2)事故の原因

この事例については、令和4年12月に法人税確定申告へ向けて作業を行っていたところ、提出済み届出書に役員賞与支給額が記載されていないことが発覚した。

作成した届出書の記載内容に記載漏れや転記誤りが無いかを税理士が十分に確認をせずに提出してしまったために発生した事故である。

(3)この事例で留意すべき点

依頼に基づき事前確定届出給与に関する届出書を作成したにもかかわらず、届出書に支給予定の役員賞与支給額を記載することを失念してしまった理由の詳細は不明であるが、年末から正月明けの業務の煩雑さや正月休みが入ったことなどが原因の一つかもしれない。

届出用紙は、年内に作成したが、依頼法人からの金額、支給時期の報告が翌年1月になり、その時間的空白があったことが直接の原因かもしれない。いずれにしても、申告書の作成時のみならず、申告時の再チェック・ダブルチェックの重要性を確認すべきである。

<資料参照>

◎事前確定届出給与に関する届出書、付表1事前確定届出給与等の状況。

6. 添付すべき別表を誤ったため中小企業投資促進税制の適用を受けられなかったことにより、過大納付法人税額が発生した事例

(1)事故の概要

税理士は、令和2年6月期の法人税確定申告において中小企業者等が機械等を取得した場合の税額控除（措法42の6。以下、「特別控除」という。）の適用を受けることを予定していた依頼者法人について、誤って特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の税額控除（措法42の12の3、令和3年度に廃止）に係る別表を添付して提出したことにより、特別控除の適用を受けることができなかった。これにより発生した過大納付法人税額について、税理士は依頼者法人から損害賠償請求を受けた。

(2)事故の原因

中小企業向けの税額控除制度には様々なものがあり、それぞれに別表が用意されているが、税理士が十分に確認をせず別の制度のものと取り違えたため。

(3)この事例で留意すべき点

この事例については、本事例の間違えて添付した特定中小企業者等が経営改善設備等を取得した場合の法人税額の特別控除（別表六(二十二)）の制度は、令和3年度税制改正で廃止となっている。なお、中小企業者等の資産取得に関する特別償却、税額控除については、本事例の間違えた制度は廃止になっているが、中小企業者向けの特別控除制度である「中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の法人税額の特別控除」の制度は現在も存在している。措法42の6については、特別の計画認定などは必要がないが、措法42の12の3の特定経営力向上設備等については、計画認定を受けた特定経営力向上設備等であることを証する書類の添付が必要であり、本事例と同様な間違いに至る可能性はある。

<資料参照>

◎中小企業者が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書（別表六(十四)令和2年度版）→<資料11頁参照>

◎特定中小企業者等が経営改善設備等を取得した場合の法人税額の特別控除（別表六(二十二)令和2年度版）→<資料12頁参照>

◎各種別表一覧（別表六(〇〇)関係）→<資料13～16頁参照>

<参考条文>

措法 42 の 6 (中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除)

⑦ 第二項の規定は、確定申告書等（同項の規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）に同項の規定による控除の対象となる特定機械装置等の取得価額、控除を受ける金額及び当該金額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、適用する。この場合において、同項の規定により控除される金額の計算の基礎となる特定機械装置等の取得価額は、確定申告書等に添付された書類に記載された特定機械装置等の取得価額を限度とする。

[Ⅱ]特に留意する個別の留意点

税賠事故事例を概観する中で、直接的原因の一つと考えられる当初申告要件等や青色申告の取消処分について検討する。

<当初申告要件について>

1. 当初申告要件・適用額制限

(1)当初申告要件・適用額制限

法人税法、措置法における法人税額の控除又は特別控除制度などにおいては、当初申告要件、控除額に関する適用額制限が存在する規定がある。これらは実体規定ではないが措置法等の特例を適用する場合の前提的な手続きに関するものである。これらの要件を満たさなければ、特例等を適用することが出来なくなってしまうので実務上は重要な規定である。

上記 [Ⅰ] で概観した事故事例においても、そのほとんどが、当初申告要件に関するものであった。

後からの提出や、出し直しによって訂正ができるものであれば、事後的に正しい申告をし直せばよいわけで、事故事例のほとんどは、出し直しなどができない、当初申告要件や届け出の提出期限があるものであった。

(2)当初申告要件とは

当初申告要件とは、確定申告書等(確定申告書、中間申告書)に、これらの控除などを受けられる金額の記載及び明細書の添付がある場合に限り適用するというものである。なお、確定申告書には期限後申告書を含む。

したがって、当初申告で適用を失念したり、明細書の添付をしなかった場合には、後に修正申告、更正の請求で税額控除又は特別控除などについて適用を受けることができないことになる。

(3)適用額制限とは

法人税、特に措置法の規定では、税額控除又は特別控除などにおいて、修正申告、更正の請求で税額控除額又は特別控除額などについて、適用額を当初申告に記載した金額などに適用制限を加えているものがある。この適用額制限が付されている場合には、修正申告、更正の請求で当初申告に記載した特定の金額については、増額などの変更をすることができないこととされている当初申告において記載した控除額を限度としてのみ適用があり、例えば、所得金額や法人税額が増加などすることによって控除額を増加させることができないものとされている。

2. 平成23年12月改正の内容

上記の当初申告要件や適用額制限については、平成23年12月改正により見直しがおこなわれ、緩和された。具体的には、次のように法人税法においては、当初申告要件が見直され、法人税法、措置法においては、適用額制限が見直され緩和された。具体的には次のとおりである。

(1)法人税法の当初申告要件の見直し

次の制度などにおいては、当初申告要件が廃止された。

- ①受取配当等の益金不算入(法 23⑦)
- ②外国子会社から受ける配当等の益金不算入(法 23の2⑤)
- ③国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入(法 37⑨)
- ④会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入(法 59⑥)
- ⑤所得税額控除(法 68④)
- ⑥外国税額控除(法 69⑳㉑)
- ⑦公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の損金算入限度額の特例(法令 73の2②)
- ⑧引継対象外未処理欠損金額の計算に係る特例(法令 113②⑥)
- ⑨特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の対象外となる資産の特例(法令 123の8②五、③三)
- ⑩特定資産に係る譲渡等損失額の計算の特例(法令 123の9②⑤等)

(2)法人税法の適用額制限の見直し

次の制度においては適用額制限が見直され、当初申告に記載された金額を限度とするのではなく、修正申告書、更正の請求書に添付された明細書類に記載された金額に増額することができるようにされた。

- ①受取配当等の益金不算入(法 23⑧)
- ②外国子会社から受ける配当等の益金不算入(法 23の2⑤)
- ③国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入(法 37⑨)
- ④所得税額控除(法 68③)
- ⑤外国税額控除(法 69⑮⑯)

3. 措置法の当初申告要件の維持

措置法の特別控除制度については、法人による特例制度の選択意志を明確化し、確定申告書等に添付される書類に特定事項を記載する必要があることから当初申告要件は、法人税法とは異なり維持することとされた。

措置法の特例(特に税額控除制度)は、税制を利用した「補助金」であるともいえる措置

である。それ故に、補助金制度と同様に当初（申告）において、その特例（税制上の補助金）を受ける意思表示と補助金を受けられる要件を満たしていることを確認しておく必要があることは、当然であるともいえると考えられており、それ故に、明細書を添付した当初申告要件や下記 4. のような適用額制限が付されているものと考えられる。

Ⅲ 措置法の「確定申告書等」の意義

当初申告要件などを理解する上では、条文における「確定申告書等」の意義を明確に把握しておく必要がある。

措置法における「確定申告書等」については、定義規定で明確にその意義を次のように定めている（措法 2②二十八）。

「確定申告書等 法人税法第 2 条第 30 号に規定する中間申告書で同法第 72 条第 1 項各号に掲げる事項を記載したもの及び（略）並びに同法第 2 条第 31 号に規定する確定申告書をいう。」

したがって、まず、「確定申告書等に明細書（該当する別表）の添付がある場合に限り」適用されることから当初申告要件が付されていることは明確である。また、適用控除額についても、「確定申告書等に添付された書類に記載された特定機械装置等の取得価額を限度とする。」「確定申告書等に添付された書類に記載された控除対象雇用者給与等支給増加額を限度とする。」とされていることから修正申告、更正の請求の場合において控除できる金額について、適用額制限が行われていることになる。条文の文言には十分に注意すべきであることを改めて確認したい。なお、法人税法の「確定申告書」には、期限後申告書を含む点も留意する必要がある（法法 2 三十一）。その意味で「当初申告要件」と言われ、期限内申告を要件としていないことにも留意する必要がある。

<措法 2②二十八>

二十八 確定申告書等 法人税法第二条第三十号に規定する中間申告書で同法第七十二条第一項各号に掲げる事項を記載したもの及び同法第一百四十四条の四第一項各号又は第二項各号に掲げる事項を記載したものと並びに同法第二条第三十一号に規定する確定申告書をいう。

<法法 2 三十、三十一>

「三十 中間申告書 第七十一条第一項（中間申告）又は第一百四十四条の三第一項若しくは第二項（中間申告）の規定による申告書をいう。

三十一 確定申告書 第七十四条第一項（確定申告）又は第一百四十四条の六第一項若しくは第二項（確定申告）の規定による申告書（当該申告書に係る期限後申告書を含む。）をいう。」

＜当初申告要件・適用額制限についての中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除の条文＞(措法 42 の 6 第 7 項)

「6 第一項の規定は、確定申告書等に特定機械装置等の償却限度額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用する。

7 第二項の規定は、確定申告書等（同項の規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）に同項の規定による控除の対象となる特定機械装置等の取得価額、控除を受ける金額及び当該金額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、適用する。この場合において、同項の規定により控除される金額の計算の基礎となる特定機械装置等の取得価額は、確定申告書等に添付された書類に記載された特定機械装置等の取得価額を限度とする。」

＜当初申告要件・適用額制限についての賃上げ促進税制進税制の条文＞(措法 42 の 12 の 5・第 7 項)

「7 第一項から第三項までの規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を提出する場合には、当該修正申告書又は更正請求書を含む。）にこれらの規定による控除の対象となる控除対象雇用者給与等支給増加額（第一項又は第二項の規定の適用を受けようとする場合には、継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額を含む。）、控除を受ける金額及び当該金額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、適用する。この場合において、第一項から第三項までの規定により控除される金額の計算の基礎となる控除対象雇用者給与等支給増加額は、確定申告書等に添付された書類に記載された控除対象雇用者給与等支給増加額を限度とする。」

5. 措置法の適用額制限の見直し

措置法の特別控除制度については、当初申告要件は維持するものの、適用額制限については、特別控除を受けることができる正当額を計算するに当たって基礎とする事項が、確定申告書等に記載された全ての事項から、確定申告書等に添付された書類に記載された特定の事項（例えば試験研究費の額、資産の取得価額、等）と見直された。

このため、確定申告書等に記載された特定の事項以外の事項として記載された金額（例えば、税額控除限度額の基礎となるその事業年度の法人税額など）に変動がある場合には、修正申告や更正の請求によってその金額を是正して適用を受ける金額を増額させることができるように見直された。

例えば、試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度により控除される金額は、確定申告書等に添付された書類に記載される特定の事項である試験研究費の額又は特別試験研究費の額を基礎として計算される税額控除額が限度とされることになったため、その事業年度の所得に対する法人税の額に変動があった場合には、控除限度額が変動し、修正申告又

は更正の請求により適用を受ける金額を増額することが可能になった(措法 42 の 4⑧)。

例えば、措置法 42 の 6 の中小企業者投資促進税制を例にとると次の<例>のようになる。

<例>中小企業投資促進税制(措法 42 の 6)の場合

【当初申告】

- ①機械装置等の取得価額 1000 万円、
- ②調整前法人税額 300 万円、
- ③税額控除限度額 $1000 \text{ 万円} \times 7\% = 70 \text{ 万円}$ 、
- ④調整前法人税額 $\times 20\% = 60 \text{ 万円}$ を限度。→10 万円 1 年間に限り繰越。

【修正申告】

- ①調整前法人税額 500 万円、
- ②調整前法人税額 $\times 20\% = 100 \text{ 万円}$ を限度
→70 万円控除ができる。

*取得価額→「確定申告書等に添付された書類に記載された特定機械装置等の取得価額を限度とする。」

したがって、調査等により、取得価額が、正しくは増額されたとしても、確定申告書等に記載された金額が限度となる。

<注>ダブルチェック体制

税賠事故事例の多くは、結果的にみれば、「思い込み」や「単純な確認ミス」によるものがほとんどである。しかし、人間がやることである以上、忙しい時や煩雑な業務であるときなどは、「思い込み」や「単純な確認ミス」は、必ず起こるといえる。このようなミスを防止するには、「ダブルチェック体制」が重要である。しかし、ダブルチェック体制をとっていても、それが形骸化している場合も、往々にしてあるところである。

「ダブルチェック体制」の形骸化を防ぐ一助として、チェックリストの活用も有効な手段のひとつである。資料の 1 頁～4 頁にわたって、日税研の「法人税申告チェックリスト」を添付してある。活用されたい。

＜青色申告の重要性について＞

1. 青色申告の特典

＜実態法上の特典＞

(1)損失の繰越控除・繰戻し還付

①損失の繰越控除は、損失の金額を翌期間以降 10 年間の所得と通算するものである（法法 57）。

②損失の繰戻し還付は、損失の金額を前 1 年の期間の所得と通算し、同期間に係る税額を還付するものである（法法 80）（15）。

(2)準備金

準備金制度は、将来の多額の支出や損失の準備として積み立てた準備金のうち一定の金額について損金算入を認める制度である。これには、船舶等の特別の修繕に充てるための特別修繕準備金（措法 57 の 8）や一定の国外投資の損失に備えるための海外投資等損失準備金（措法 55）などがある。

(3)特別償却・税額控除

特別償却又は税額控除制度は、一定の資産を取得し事業に供した場合に、通常の償却費に一定割合の償却費を加算した特別償却を認め、又は一定割合の税額控除を認める制度である。例えば、中小企業投資促進税制（措法 42 の 6）では、中小企業者が一定の機械装置等を取得し製造業等の指定事業に使用した場合に、普通償却額に基準取得価額の 30%を加えた特別償却、あるいは基準取得価額の 7%の税額控除の選択適用を認めている。

＜手続法上の特典＞

(1)帳簿調査に基づく更正

税務署長は、青色申告に係る帳簿書類を調査し計算に誤りがある場合に限り、更正することができる（法法 130①）。すなわち、青色申告者は税務調査において帳簿調査が保障されることになる。

(2)更正の理由附記

税務署長は、青色申告書に係る更正をする場合には、更正通知書に更正の理由を附記する必要がある（法法 130②）。青色申告者は更正を受ける際、更正の理由が附された更正通知書を受領するという特典である。

(3)推計課税の禁止

推計により更正・決定を受けないとする特典である（法法 131）。

(4)直接審査請求

青色申告書に係る更正を受けた場合に異議申立てをするか直接審査請求をするか任意に選択できるとする特典である（通法 75④一）。

(5) 手続上の特典の効力

上記(1)～(3)に掲げる特典は税務署長に一定の行為を義務付けるものであるが、これらはいずれも課税処分の効力要件となるものである。このため、これらの行為を欠く課税処分がなされた場合、それは無効な処分となる。

2. 青色申告承認・取消

(1) 承認制の採用

青色申告制度は、税務署長から青色申告の承認を受けた者に限り、適用される(法第121)。承認手続は、納税者が申請を行うことによる。青色申告の承認を受けようとする者は、法人の事業年度開始の日の前日までに税務署長に対して青色申告の承認申請書を提出する(法第122～125)。

(2) 青色申告承認の取消

青色申告の承認を受けた場合でも、その後、①帳簿書類の不備、②税務署長の指示に従わなかったこと、③帳簿書類の隠ぺい等、④期限内申告をしなかったこと(法人税に限った理由。)のいずれかに該当する事実があるときには、その事実があった期間にさかのぼって青色申告の承認が取り消されることがある(法第127)。

3. 法人の青色申告の承認の取消しについて(事務運営指針)

(1) 帳簿書類を提示しない場合における青色申告の承認の取消し

① 取消事由の該当条項

法第127条第1項第1号に規定する帳簿書類の備付け、記録又は保存(以下「帳簿書類の備付け等」という。)とは、単に物理的に帳簿書類が存在することのみを意味するにとどまらず、これを税務職員に提示することを含むものである。したがって、税務調査に当たり帳簿書類の提示を求めたにもかかわらず調査対象者である法人がその提示を拒否した場合には、当該拒否は同号に規定する青色申告の承認の取消事由に該当することになり、その提示がされなかった事業年度のうち最も古い事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。

② 取消処分後の帳簿書類の提示

法人が帳簿書類を提示しなかったことにより青色申告の承認取消処分がなされた後、当該処分に係る不服申立て等の段階で帳簿書類の備付け等がされていることを示すために帳簿書類が提示されたとしても、このことによって、原処分の効力に影響を与えるものではない。

(2) 税務署長の指示に従わない場合における青色申告の承認の取消し

帳簿書類の備付け等について、法人が帳簿書類についての税務署長の指示に従わない場合には、法第127条第1項第2号の取消事由に該当することとなるが、この場合は、その指

示に係る事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。

(3)隠蔽又は仮装の場合等における青色申告の承認の取消し

青色申告の承認を受けている法人につき、次のいずれかに該当する場合には、一定の場合で適正申告の申し出等があった場合を除き、法第 127 条第 1 項第 3 号の規定によりその該当することとなった事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。

①無申告のために所得金額の決定をした場合又は所得金額の更正をした場合において、その事業年度の当該決定又は更正後の所得金額（「更正所得金額」）のうち隠蔽又は仮装の事実に基づく所得金額（「不正所得金額」）が、当該更正所得金額の 50%に相当する金額を超えるとき（当該不正所得金額が 500 万円に満たないときを除く。）。

②欠損金額を減額する更正（所得金額があることとなる更正を含む。）をした場合において、その事業年度の当該更正により減少した部分の欠損金額（所得金額があることとなる更正の場合にあっては、当該所得金額を加算した金額）のうち隠蔽又は仮装の事実に基づく金額（「不正欠損金額」）が、当初の申告に係る欠損金額（所得金額があることとなる更正の場合にあっては、当該所得金額を加算した金額。以下「申告欠損金額」という。）の 50%に相当する金額を超えるとき（当該不正欠損金額が 500 万円に満たないときを除く。）。

③帳簿書類への記載等が不十分である等のため、法第 131 条の規定による推計によらなければ適正な所得金額の計算ができないと認められる状況にある場合

4. 無申告又は期限後申告の場合における青色申告の承認の取消し

法第 127 条第 1 項第 4 号の規定による取消しは、2 事業年度連続してその提出期限内に法第 74 条第 1 項の規定による申告書の提出がない場合に行うものとする。この場合、当該 2 事業年度目の事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。

5. 相当の事情がある場合の個別的な取扱い

青色申告の承認の取消しは、青色申告制度の趣旨から真に青色申告書を提出するにふさわしくないと認められる場合に行うものであるから、次に掲げる事情があるものについては、上記にかかわらず、所轄国税局長と協議の上その事案に応じた処理を行うものとする。

(1)上記 3. (3)①～③により青色申告の承認の取消しをすべき事実がある場合又は上記 4. に該当する場合においても、役員その他相当の権限を有する地位に就いている者が知り得なかったこともやむを得ないと認められるなどその事実の発生について特別な事情があり、かつ、再発防止のための監査体制を強化する等今後の適正な記帳及び申告が期待できるなど、取消しをしないことが相当と認められるもの

(2)上記 3. (3)①～③若しくは上記 4. に該当しないなどの場合においても、二重帳簿を作成する等の方法により計画的に取引の一部を正規の帳簿に記載していない、直前の調査において今後の適正申告の申し出等を行った後も引き続き取引の全部又は一部を隠蔽し、又は

仮装して帳簿書類を作成している等、当該法人の帳簿書類の記録の状況、申告書の提出状況等からみて法第 127 条第 1 項第 3 号又は第 4 号の規定により取消しをすることが相当と認められるもの

6. 電子帳簿保存法の要件に従っていない場合における青色申告の承認の取消し

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の要件に従っていない場合における青色申告の承認の取消しに当たっては、電磁的記録又は電子計算機出力マイクロフィルムの備付け又は保存の程度（電磁的記録に代わる書面等による備付け又は保存の有無とその程度を含む。）、今後の改善可能性等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしいと認められるかどうかを検討し、法第 127 条第 1 項の規定の適用を判断する。

(注) 青色申告承認取消処分に関して、相当の事情の有無と取消処分の違憲性について争った事例(最判令和 6 年 5 月 7 日)がある。同判決には、下記のような裁判官宇賀克也の反対意見がある。

「申告納税制度は、個々の納税者の申告によって租税債務を確定することを原則とする制度であり、更正処分についても、個々の申告について慎重に調査し、修正申告の懲憑という形での事前手続が事実上とられることが少なくないともいわれる。いわんや青色申告承認取消処分については、相手方に対する不利益の大きさに鑑み、個々の事案ごとに慎重な事実確認がされているはずであり、個々の事案について慎重に検討する余裕がない大量・反復事案であるとして、粗雑な対応がされているわけではないと考えられる。青色申告承認取消処分が大量・反復的に行われるから、事前手続をとっている余裕がなく、事実誤認に対する救済は専ら事後手続に委ねる仕組みが採用されているという理解は、我が国の実際の税務行政の姿から乖離しており、むしろ我が国の税務行政を過小評価することになると思われる。」

<注>

その法人等が青色申告者であるかどうかについては、税務署等から申告前にあらかじめ送付等される申告についてのお知らせに、当該法人が青色申告者であるかどうかの記載があるので、念のために確認することが必要である。

[Ⅲ]最近の税制改正についての留意点

<賃上げ促進税制>

「改正内容の概要」

令和6年度税制改正における賃上げ促進税制の主な見直し点は、次の項目である。

(1)各対象会社区別別の税額控除額の引き上げ等

新規に設けられた中堅企業対応(措法42の12の5②)は当然のこと、大会社向け(措法42の12の5①)、中小企業者対応(措法42の12の5③)に対する各賃上げ促進税制の税額控除額を今改正により増額した。

(2)三区分化

改正前は、大企業向けと中小企業者の2区分であったのに対して、新たに、大会社のうち従業員数2,000人以下の中堅企業向けの区分を設けて、大企業向け、中堅企業向け、中小企業者対応の3区分化した。

(3)教育訓練費加算の要件見直し

教育訓練費の増加に伴う加算措置における要件の見直しが行われ、教育訓練費の額が、「雇用者給与等支給額×0.05%以上」とされる要件が加えられた。

(4)子育て支援・女性活躍等支援に係る加算措置の創設

全ての区分について、令和6年度改正により、子育て支援・女性活躍等支援に係る加算措置の創設がされた。

(5)中小企業者に対する繰越控除制度の創設

中小企業者は、賃上げを実施した事業年度で控除しきれなかった税額控除額につき、5年間の繰越が可能とされた。繰越税額控除をする事業年度において、全雇用者の給与等支給額が前年度より増加している場合に限り、適用が可能とされている。

(6)マルチステークホルダー方針の公表等

マルチステークホルダー方針の公表等について、資本金又は出資金の額が10億円以上、かつ従業員数1,000人以上の場合のほかに、新たに常時使用する従業員数2,000人超の場合が追加された。

(7)適用関係

令和6年度税制改正の新賃上げ促進税制の適用は、令和6年4月1日以後開始事業年度から適用となる。したがって、これから決算が来る会社は、当面は、原則として旧税制の適用である。使い分けに注意する必要がある。

「大企業向け賃上げ促進税制」

1. 継続雇用者給与等支給増加割合

大企業向けの税額控除における税額控除率の区分となる指標は、「継続雇用者給与等支給増加割合」となっている。この場合の「継続雇用者給与等支給増加割合」とは、次の算式により計算される。

【継続雇用者給与等支給増加割合】

$$\frac{(\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額})}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}}$$

2. 継続雇用者とは

継続雇用者とは適用事業年度及び前事業年度の期間内の各月分の給与等の支給を受けた国内雇用者をいう(措法42の12の5①、⑤四)。継続雇用者としての国内雇用者とは、雇用保険法の一般被保険者に該当するものに限るものとし、高年齢者継続雇用制度の対象者である者を除く(措令27の12の5⑦)。

3. 税額控除率の区分

令和6年度税制改正では、次の表のように上記算式による「継続雇用者給与等支給増加割合」の区分、税額控除率の区分が増えた。さらに女性活躍等支援の上乗せ率が定められた。

教育訓練費の税額控除率、女性活躍等支援の税額控除率を加算すると最大35%(改正前30%)の税額控除率となり、改正前に比して+5%の増加となる。

<税額控除率等の改正前との比較>

| (改正後) | | | | | | (改正前) | | | |
|---------------|---------------|-------|------------------------------|------------------------|----------------|-----------|-----|--------------|-------------|
| | 継続雇用者 給与総額 | 基本控除率 | 教育訓練費 +20%⇒+10% [要件緩和] | 女性活躍 子育て支援* [新設] | 合計控除率 最大35% | 賃上げ 要件 | 控除率 | 教育訓練 +20% | 合計 最大30% |
| 大企業 (見直し後) | +3% | 10% | +5% | +5% | 20% | ← +3% | 15% | +5% | 20% |
| | +4% | 15% | | | 25% | ← +4% | 25% | | 30% |
| | +5% | 20% | | | 30% | ← - | - | | - |
| | +7% | 25% | | | 35% | ← - | - | | - |

(財務省・パンフレット「令和6年度税制改正」3 法人課税より抜粋、以下の各表は同じ)

4. 新たな増加率等の区分内容

令和6年度税制改正による税額控除率の見直しは、「継続雇用者給与総額の前年度対比の増加率」に、従来の「3%以上」、「4%以上」の区分に加え、新たな区分「5%」、「7%」を付け加えたことである。

これらの区分を新たに加えたのは、政府がデフレ脱却の観点から、2024年春において、5%、7%を超える大幅な賃上げを大手企業に期待したことによる。

そのインセンティブとして設定された新たな賃上げ区分なのである。このような政府の意向などを受けて、連合は5%以上の賃上げを要求し、大手企業においては、5%を超えて7%以上の賃上げ回答を行う企業が少なからず出現したのである。

(注)トヨタ自動車は労組要求に満額回答を行い、スズキの賃上げ率は10%以上、三菱食品8.6%、竹中工務店7%超、KDDI 6%などと報道されている。

5. 教育訓練費の増加、女性活躍・子育て支援の加算率

上記のように大企業向けにおける税額控除率における基本控除率の最高税率は25%と改正前とは変わらないが、教育訓練費増加割合による加算率、さらに、女性活躍・子育て支援による税額控除割合の加算により、全体でも、最高税額控除率が30%から35%に5%増加されることになった。

(1) 教育訓練費の増加の場合の税額控除割合の加算率(+5%)の適用

次の要件の全てを満たす必要がある。

- ① 教育訓練費の前年増加割合が10%以上(令和6年度改正前20%)であること
- ② その事業年度に損金の額に算入される教育訓練費の雇用者給与等支給額の0.05%以上であること(令和6年度改正)

(2) 女性活躍・子育て支援の場合の税額控除割合の加算率(+5%)の適用(プラチナくるみん認定・プラチナえるぼし認定)

- ① 「子育て支援・くるみん認定」とは

「子育てサポート企業」として厚生労働大臣の認定を受けた証である。「プラチナくるみん」とは、くるみん認定企業のうち、より高い水準の取り組みを行った企業が、一定の要件を満たした場合、必要書類を添えて申請を行うことにより、優良な子育てサポート企業として厚生労働大臣の特例認定(プラチナくるみん認定)を受けたものをいう。

認定を受けると、くるみんマークを、商品、広告、求人広告などに付け、子育てサポート企業であることをPRできる。その結果、企業イメージの向上、労働者のモラルアップやそれに伴う生産性の向上、優秀な労働者の採用・定着が期待できる。さらに、公共調達の加評価等を受けることができる。

- ② 「女性活躍支援・えるぼし認定」とは

女性の管理職比率・労働時間等など5つの基準について、その基準を満たした割合によっ

て、1段階目から3段階目までの区分・認定がされる。「プラチナえるぼし」とは、えるぼし認定企業のうち、一般事業主行動計画の目標達成や女性の活躍推進に関する取り組みの実施状況が特に優良である等一定の要件を満たした場合に「プラチナえるぼし」の認定がされる。

6. 大企業向けの税額控除額・税額控除限度額

(1) 税額控除額

控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率(10%~35%)

*ただし税額控除限度額は、当期の法人税額の20%を上限としている。

(2) 控除対象雇用者給与等支給増加額

(その事業年度の雇用者給与等支給額－比較雇用者給与等支給額)

(注) 地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除(措法42の12)の適用を受ける場合には、一定額を控除した残額とする調整が必要である(措令27の12の5③)。

(3) 雇用者給与等支給額

①「雇用者給与等支給額」とは、その法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入される**国内雇用者**に対する給与等の支給額である(措法42の12の5⑤九)。

②「調整雇用者給与等支給増加額」

上記(2)「控除対象雇用者給与等支給増加額」は、その金額が「調整雇用者給与等支給増加額」を超える場合には、その「調整雇用者給与等支給増加額」になる。

「調整雇用者給与等支給増加額」＝「(イ)－(ロ)」の金額

(イ) 雇用者給与等支給額について、雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額がある場合には、その雇用安定助成金額を控除した金額とする。
(ロ) 比較雇用者給与等支給額について、比較雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額等がある場合には、その雇用安定助成金額等を控除した金額とする。

(ハ)「雇用安定助成金額」とは、国又は地方公共団体から受ける雇用保険法第62条第1項第1号に掲げる事業として支給される雇用安定助成金その他これに類するものの額をいう(措通42の12の5-2の2)。

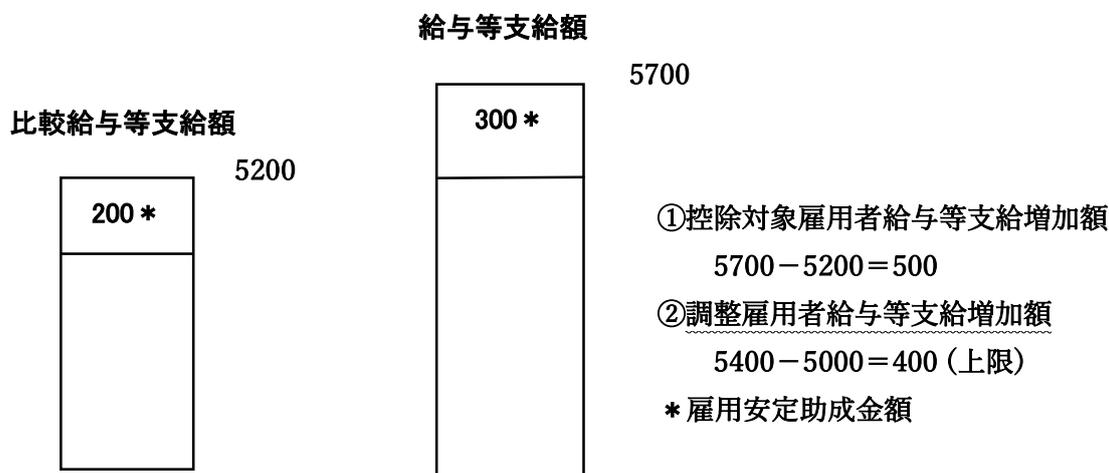
④雇用調整助成金、産業雇用安定助成金又は緊急雇用安定助成金の額

⑤ ④に上乗せして支給される助成金の額その他の④に準じて地方公共団体から支給される助成金の額

<参考図解>

◎「調整雇用者給与等支給増加額」は、雇用安定助成金額を控除した金額とする。

<図解>



<参考>控除対象雇用者給与等支給増加額(措法42の12の5⑤六)

法人の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額(当該金額が当該法人の調整雇用者給与等支給増加額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を額を控除した金額をいう。)を超える場合には、当該調整雇用者給与等支給増加額)をいう。

イ 雇用者給与等支給額(当該雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額(国又は地方公共団体から受ける雇用保険法第六十二条第一項第一号に掲げる事業として支給が行われる助成金その他これに類するものの額をいう。以下この号において同じ。))がある場合には、当該雇用安定助成金を控除した金額)

ロ 比較雇用者給与等支給額(当該比較雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額がある場合には、当該雇用安定助成金を控除した金額)

(4) 税額控除限度額

税額控除限度額は、当概事業年度の調整前法人税額の 20%が限度である。

7. マルチステークホルダー方針の公表・届出

次の条件に該当する大企業は、マルチステークホルダー方針の公表・届出が賃上げ促進税制適用の要件とされている(措法 42 の 12 の 5①、法令 27 の 12 の 5①、②)。

①適用事業年度終了の時ににおいて資本金の額が 10 億円以上かつ常時使用する従業員数が 1,000 人以上である法人

②常時使用する従業員数が 2,000 人超である法人

(注)マルチステークホルダー方針の記載内容・掲載方法・掲載時期などについては、経済産業省・『賃上げ促進税制』ご利用ガイドブック」参照。

「中堅企業向け賃上げ促進税制」

1. 中堅企業とは

中堅企業(特定法人)とは、青色申告書を提出する法人で常時使用する従業員の数が2,000人以下であるものをいう。ただし、その法人及びその法人との間にその法人による支配関係がある法人の常時使用する従業員数の合計数が1万人を超えるものを除く(措法42の12の5⑤十)。

なお、中堅企業の定義には、従業員数基準の制限だけで、資本金の額が1億円超などの制限が定められていないことから、資本金額1億円以下のいわゆる中小企業者でも、条文上は、適用は可能であるが、適用要件や控除率などを考慮すれば、実務上、中小企業者は、当然に措置法42条の12の5第3項(中小企業者対象)の適用を受けることになる。

2. 中堅企業向けの税額控除率等

(1) 税額控除率等

令和6年度税制改正により新たに設けられた会社区分である中堅企業向けの場合は、下表のように税額控除率が定められた。なお、教育訓練費、女性活躍等支援の観点からの上乗せ措置は、おおむね大企業向けと同じである。従って最大35%の税額控除率になる。

税額控除率区分は、令和6年度税制改正前の大企業向けの控除率区分と同じであることから、令和6年度改正後の大企業向けに比較して、継続雇用者給与総額の増加率が、3%、4%などの場合は、上記の大企業向けに比較し控除率が大きくなるように設定されている(措法42の12の5②)。

| (改正後) | | | | | | (改正前) | | | | |
|-------|---------------|-------|------------------------------|-------------------------|----------------|-----------|-----|--------------|-------------|-----|
| | 継続雇用者 給与総額 | 基本控除率 | 教育訓練費 +20%⇒+10% 【要件緩和】 | 女性活躍・ 子育て支援* 【新設】 | 合計控除率 最大35% | 賃上げ 要件 | 控除率 | 教育訓練 +20% | 合計 最大30% | |
| 中堅企業 | +3% | 10% | +5% | +5% | 20% | ← | +3% | 15% | ← | 20% |
| | +4% | 25% | | | 35% | | | | | |

* (改正前)は令和6年度改正前の大企業向けの控除率である。

(2) 教育訓練費増加の場合の控除率の加算

教育訓練費の増加の場合の税額控除割合の加算率(+5%)の適用については、大企業向けの場合と同じ要件となっている。

(3) 女性活躍・子育て支援の税額控除率の加算

女性活躍・子育て支援の税額控除率の加算については、大企業向けに比して、「プラチナくるみん又はプラチナえるぼし」の認定を受けている場合に加えて、えるぼし認定(3段階目)を受けた事業年度も含む点は、大企業より範囲が拡大されている。

3. 中堅企業向けの税額控除額・税額控除限度額

控除対象雇用者給与等支給増加額 × 税額控除率(10%～35%)

*ただし控除税額は、当期の法人税額の20%を上限とする。

(1) 控除対象雇用者給与等支給増加額

(その事業年度の雇用者給与等支給額－比較雇用者給与等支給額)

①雇用者給与等支給額とは、その法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額である(措法42の12の5⑤九)。

②上記算式の「(1)控除対象雇用者給与等支給増加額」は、その金額が「調整雇用者給与等支給増加額」を超える場合には、その「調整雇用者給与等支給増加額」になる。この点は、大企業向けの場合と同じである。「調整雇用者給与等支給増加額」については、大企業向けの場合と同様に計算する。

③地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除(措法42の12)の適用を受ける場合には、一定額の調整が必要となる(措令27の12の5③)。

(2) 税額控除限度額

税額控除限度額は、当概事業年度の法人税額の20%が上限。

4. マルチステークホルダー方針の公表・届出

次の条件に該当する中堅企業は、マルチステークホルダー方針の公表・届出が賃上げ促進税制適用の要件とされている(措法42の12の5②、法令27の12の5①、②)。

①適用事業年度終了の時ににおいて資本金の額が10億円以上かつ常時使用する従業員数が1,000人以上である法人

「中小企業者版賃上げ促進税制」

1. 中小企業者等とは

中小企業者版賃上げ促進税制の対象となる者は、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である。

ここにいう中小企業者とは、次の(1)又は(2)の法人である(措令27の4⑰)。

(1)資本金の額等が1億円以下の法人のうち次の①法人以外の法人

①その発行済株式総数の2分の1以上が同一の<大規模法人>の所有に属している法人

(注1) <大規模法人>とは

次の法人で中小企業投資育成会社を除く。

(イ)「資本金(出資金)の額が1億円超の法人」

(ロ)「資本を有しない法人で常時使用する使用人数が千人を超える法人」

(ハ)「次に掲げる法人」

④<大法人>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

(注2) <大法人>とは

資本金資本金の額が5億円以上の法人、㊸保険業法に規定する相互会社・外国相互会社のうち常時使用する従業員数が千人超の法人、㊹法人税法4条の3の受託法人

㊺普通法人との間に完全支配関係があるすべての大法人が有する株式の全部をその大法人の「いずれかの法人」が有するものとみなした場合においてそのいずれかの法人とその普通法人との間にその「いずれかの法人」による完全支配関係あることとなるときのその普通法人

②前記①の法人のほか、その発行済株式総数の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人

③他の通算法人のうちいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合の通算法人

(2)資本を有しない法人のうち常時使用する従業員数が千人以下の法人

なお、中小企業者の判定時期は、適用を受ける事業年度終了の時の現況による(措通42の12の5-1の3)。

2. 雇用者給与等支給増加割合

中小企業者(資本金1億円以下の法人、農業協同組合等)の場合は、雇用者給与等支給額の前年度比増加割合が指標であり、大企業向けや中堅企業向けの場合の「継続雇用者給与等支給増加割合」と賃上げ率の指標が異なる点に留意する必要がある。

大企業向けや中堅企業向けの賃上げ率の指標は、「継続雇用者給与等支給増加割合」であ

った。これに比して、中小企業者の場合の賃上げ率の指標は、「雇用者給与等支給増加割合」とされており、算式で示すと次の算式となる。中小企業者の場合の指標となる賃上げ率は、継続雇用者に限定されずに、パート・アルバイトも含めた給与等の支給額の総額で前年度のそれと比較するものとなっており、賃上げ率の把握がより、わかりやすいものとなっている点に留意する必要がある。

【雇用者給与等支給増加割合】

$$\frac{(\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額})}{\text{比較雇用者給与等支給額}}$$

2. 中小企業者版の税額控除率等

(1) 税額控除率

中小企業者の税額控除率が大企業向け、中堅企業向けなどに比して高く設定されている。教育訓練費の上乗せ率も 10%と高く設定されており、女性活躍・子育て支援の観点からの上乗せ措置の税額控除率は 5%で、適用範囲は大企業等に比較し緩和されている。最大 45%の税額控除率になる。

<改正前との比較>

| | | (改正後) | | | | (改正前) | | | | |
|------|-------|--------------|-------|-----------------------------|------------------------------------|----------------|-----------|-----|--------------|-------------|
| | | 全雇用者 給与総額 | 基本控除率 | 教育訓練費 +10%⇒+5% 【要件緩和】 | 女性活躍 子育て支援 [※] 【新設】 | 合計控除率 最大45% | 賃上げ 要件 | 控除率 | 教育訓練 +10% | 合計 最大40% |
| 中小企業 | +1.5% | 15% | +10% | +5% | 30% | ← | +1.5% | 15% | +10% | 25% |
| | +2.5% | 30% | | | 45% | | | | | ← |

(2) 教育訓練費の増加の場合の加算率(+10%)の適用

次の要件の全てを満たす必要がある。

- (イ) 教育訓練費の前年増加割合が 5%以上(令和 6 年度改正前 10%)であること
- (ロ) その事業年度に損金の額に算入される教育訓練費の雇用者給与等支給額の 0.05%以上であること(令和 6 年度改正)

(3)女性活躍・子育て支援の税額控除率の上乗せ

大企業向け・中堅企業向けに比して要件が緩和されており、くるみん認定又はえるぼし2段階目以上の認定を受けていれば適用がある(措法42の12の5③三、措規20の10②、③)。

3. 税額控除額・税額控除限度額

(1)税額控除額

控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率(15%~45%)

ただし控除税額は、当期の法人税額の20%を上限とする。なお、中小企業者については、今改正により税額控除額の5年間繰越制度がある。

(2)税額控除上限額

調整前法人税額×20%

4. 税額控除額の5年間繰越し

(1)中小企業者の繰越控除制度の創設の趣旨

中小企業者の6割以上が、赤字企業であるといわれている。このような状況下では、仮に中小企業者が大幅な賃上げを行い、税額控除額が、「控除対象雇用者給与等支給増加額」×45%の税額控除額が算定されたとしても、実際には税額控除できないケースが多く発生し、賃上げ促進税制については、中小企業の一部についてしか、意味がない制度となっているとの指摘があった。

そこで、中小企業者について、賃上げ促進税制の税額控除について、控除しきれない金額がある場合には、一定の要件のもとに5年間の繰越控除を認めることとした。この制度は、中小企業者の場合に限定されている(措法42の12の5③、④、⑤十二)。

(2)中小企業者の繰越控除制度の留意点

①繰越税額控除限度超過額

法人の適用年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度における中小企業者等税額控除限度額のうち、中小企業者版賃上げ促進税制の税額控除をしてもなお控除しきれない金額の合計額をいう。なお、この合計額とは、既に、この繰越控除制度により各事業年度において調整前法人税額から控除された金額がある場合には、その金額を控除した残額の合計額である(措法42の12の5⑤十二)。

②税額控除額の5年間繰越制度の要件

④適用年度まで連続して青色申告書の提出をしている場合の各事業年度に限る。

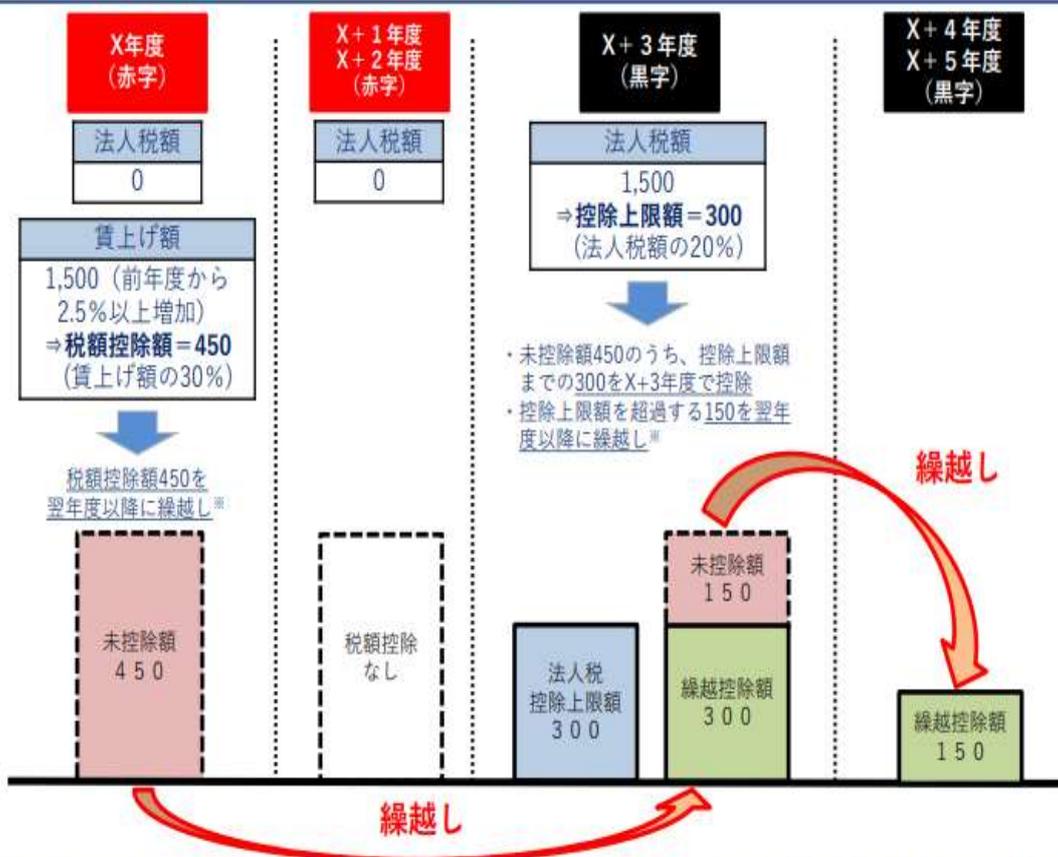
⑤この繰越控除制度を適用するには、全雇用者給与等支給額が前年度より増加している場合に限られる。

①当初事業年度、繰越期間の各事業年度も含めて法人税の確定申告書に繰越税額控除限度超過額の明細書(別表6(24)、同付表1、別表6(6)、同付表)の添付がある場合で、かつ、繰越税額控除を受けようとする事業年度の確定申告書等に、控除の対象となる繰越税額控除限度超過額、控除を受ける金額及びその金額に関する明細書の添付がある場合に限り適用になる。

②繰越税額控除限度超過額が生じた事業年度終了時に中小企業者に該当していれば、繰越控除時は中堅企業、大企業でも繰越税額控除の適用はある(措通42の12の5-1の3)。

繰越控除措置のイメージ

中小企業は、要件を満たす賃上げを実施した年度に控除しきれなかった金額の5年間の繰越しが可能となりました。



※未控除額を翌年度以降に繰り越す場合は、未控除額が発生した年度の申告において、「給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除に関する明細書」を提出する必要があります。

「その他の補足事項」

1. 対象法人の三区分化

賃上げ促進税制は、改正前は、大企業向け(措法 42 の 12 の 5①)と中小企業者(措法 42 の 12 の 5②)の 2 区分であったのに対して、令和 6 年度税制改正により、新たに、従業員数 2,000 人以下の中堅企業の区分を設けて、大企業向け(措法 42 の 12 の 5①)、中堅企業向け(措法 42 の 12 の 5②)、中小企業者(措法 42 の 12 の 5③)の 3 区分化した。

(1)各区分の適用関係

令和 6 年度税制改正により、賃上げ促進税制は、大企業向け(措法 42 の 12 の 5①)、中堅企業向け(措法 42 の 12 の 5②)、中小企業者(措法 42 の 12 の 5③)の 3 区分化された。

条文上は 3 区分化されているが、大企業向け(措法 42 の 12 の 5①)は、大企業に適用が限定されていて、中堅企業や中小企業者が適用できないわけではない。同様に中小企業者は、中堅企業向けの規定が条文上は適用できないものとはされていない。しかし、実務上は、中堅企業、中小企業者は、それぞれに対応した規定の適用を受けた方が適用要件が緩かったり、控除率が大きかったりするため、それぞれ向けのを適用することになると考えられる。

(2)中堅企業を区分した意味

令和 6 年度税制改正において、中堅企業に着目して、特に取り扱いを定めたのは、賃上げ促進税制に限ったものではなく、「中小企業事業再編投資損失準備金制度(措法 56)」の令和 6 年度改正においてもみられるところである。

また、産業競争力強化法では、事業員 2,000 人以下の企業を「中堅企業」と位置づけることとし、中堅企業向けの政策を実行することを意識している。

国内における設備投資の伸び高は大企業より、中堅企業の方が大きいとされており、国内法人の売上高の伸びも中堅企業の方が大企業より大きいとされている(2024. 4. 7 日経新聞)。

中堅企業の育成が日本経済の成長にとってカギになるとの考え方であり、中小企業者優遇の政策から中堅企業育成へと政策的転換を図っているといえる。

2. 子育て支援・女性活躍等支援に係る加算措置の創設

(1)企業規模による加算措置の認定程度の格差

女性活躍支援・子育て支援の加算措置については、会社の規模により、次のように各認定の程度に差が設けられているので留意する必要がある。

①大企業向けの場合

加算措置を受けるためには、プラチナくるみん、又は、プラチナえるぼしの認定を受けていなければならない。

②中堅企業向けの場合

加算措置を受けるためには、プラチナくるみん、又は、えるぼし 3 段階目以上の認定を受けていなければならない。

③中小企業者の場合

加算措置を受けるためには、くるみん、又は、えるぼし2段階目以上の認定を受けていなければならない。

(2)＜参考＞根拠法

「次世代育成支援対策推進法」

(目的)

第一条 この法律は、我が国における急速な少子化の進行並びに家庭及び地域を取り巻く環境の変化にかんがみ、次世代育成支援対策に関し、基本理念を定め、並びに国、地方公共団体、事業主及び国民の責務を明らかにするとともに、行動計画策定指針並びに地方公共団体及び事業主の行動計画の策定その他の次世代育成支援対策を推進するために必要な事項を定めることにより、次世代育成支援対策を迅速かつ重点的に推進し、もって次代の社会を担う子どもが健やかに生まれ、かつ、育成される社会の形成に資することを目的とする。

(定義)

第二条 この法律において「次世代育成支援対策」とは、次代の社会を担う子どもを育成し、又は育成しようとする家庭に対する支援その他の次代の社会を担う子どもが健やかに生まれ、かつ、育成される環境の整備のための国若しくは地方公共団体が講ずる施策又は事業主が行う雇用環境の整備その他の取組をいう。

「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」

(目的)

第一条 この法律は、近年、自らの意思によって職業生活を営み、又は営もうとする女性がその個性と能力を十分に発揮して職業生活において活躍すること（以下「女性の職業生活における活躍」という。）が一層重要となっていることに鑑み、男女共同参画社会基本法（平成十一年法律第七十八号）の基本理念にのっとり、女性の職業生活における活躍の推進について、その基本原則を定め、並びに国、地方公共団体及び事業主の責務を明らかにするとともに、基本方針及び事業主の行動計画の策定、女性の職業生活における活躍を推進するための支援措置等について定めることにより、女性の職業生活における活躍を迅速かつ重点的に推進し、もって男女の人権が尊重され、かつ、急速な少子高齢化の進展、国民の需要の多様化その他の社会経済情勢の変化に対応できる豊かで活力ある社会を実現することを目的とする。

(基本原則)

第二条 女性の職業生活における活躍の推進は、職業生活における活躍に係る男女間の格差の実情を踏まえ、自らの意思によって職業生活を営み、又は営もうとする女性に対する採用、教育訓練、昇進、職種及び雇用形態の変更その他の職業生活に関する機会の積極的な提供及びその活用を通じ、かつ、性別による固定的な役割分担等を反映した職場における慣行

が女性の職業生活における活躍に対して及ぼす影響に配慮して、その個性と能力が十分に発揮できるようにすることを旨として、行われなければならない。

2 女性の職業生活における活躍の推進は、職業生活を営む女性が結婚、妊娠、出産、育児、介護その他の家庭生活に関する事由によりやむを得ず退職することが多いことその他の家庭生活に関する事由が職業生活に与える影響を踏まえ、家族を構成する男女が、男女の別を問わず、相互の協力と社会の支援の下に、育児、介護その他の家庭生活における活動について家族の一員としての役割を円滑に果たしつつ職業生活における活動を行うために必要な環境の整備等により、男女の職業生活と家庭生活との円滑かつ継続的な両立が可能となることを旨として、行われなければならない。

3 女性の職業生活における活躍の推進に当たっては、女性の職業生活と家庭生活との両立に関し、本人の意思が尊重されるべきものであることに留意されなければならない。

3. マルチステークホルダー方針の公表等

(1)マルチステークホルダー方針の公表と賃上げ促進税制

マルチステークホルダー方針の公表等とは、企業経営において、株主にとどまらず、従業員、取引先、顧客、債権者、地域社会をはじめとする多様なステークホルダーとの協力が重要となっていることを踏まえ、マルチステークホルダーとの適切な協働に取り組んでいくことをホームページ等で公に宣言し、価値協創や生産性向上によって生み出された収益・成果について、マルチステークホルダーへの適切な分配を行うことを広くホームページ等で宣言することをいう。

マルチステークホルダー方針の公表等について、資本金又は出資金の額が 10 億円以上、かつ従業員数 1,000 人以上の場合とされていたが、令和 6 年度税制改正により、常時使用する従業員数 2,000 人超のものが追加された。マルチステークホルダー方針を公表すべき大企業等は、賃上げ促進税制の適用を受けるためには、マルチステークホルダー方針を公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り適用があることとされている。

(2)最近の不適用事例

新聞報道等によれば、日産とサンデンが下請け法違反でマルチステークホルダー方針に違反したとして賃上げ促進税制の利用資格を失ったとされている。「パートナーシップ構築宣言」を掲載している専用サイトから、このパートナーシップ構築宣言が削除されたことにより、適用要件がなくなり、賃上げ促進税制の適用を受けられなくなった。

4. 適用関係の留意点

令和 6 年度税制改正の新賃上げ促進税制の適用は、令和 6 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用となる。したがって、令和 6 年 4 月 1 日前に開始した事業年度については、令和 6 年度税制改正ではなく、改正前賃上げ促進税制が適用になる。

今後決算を迎える事業年度は、当面は、原則として令和 6 年度改正前の賃上げ促進税制

が適用されることになる。したがって、旧税制と改正後税制の適用関係に留意し、使い分けに注意する必要がある。

5. その他の留意点

(1) 中小企業者の判定⇒「中小企業者判定表」

| 中 小 企 業 者 の 判 定 表 | | | | | | | | |
|-----------------------------------|--------------------------|---|-------------------------|---|----|------------------------------|----------------|--|
| 発行済株式又は出資の総数又は総額 | | a | | 大株 規 式 法 数 人 等 の 保 有 明 す る 細 | 順位 | 大規模法人名 | 株式数又は 出資金の額 | |
| aのうちその有する自己の株式又は出資の総数又は総額 | | b | | | 1 | | i | |
| 差 引 (a) - (b) | | c | | | | | j | |
| 常時使用する従業員の数 | | d | | | | | k | |
| 大規 模の 保 有 株 式 合 | 第1順位の株式数 又は出資金の額 (i) | e | | | | | l | |
| | 保有割合 (e) / (c) | f | % | | | m | | |
| | 大規模法人の保有する 株式数等の計 (o) | g | | | | n | | |
| | 保有割合 (g) / (c) | h | % | | | 計 (i)+(j)+(k)+(l)+(m)+(n) | o | |
| 判定 | 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人 | | 「f」が1/2以上又は「h」が2/3以上の場合 | | | ⇒「中小企業者」 非該当 | | |
| | 資本又は出資を有しない法人 | | 「d」が1,000人を超える場合 | | | | | |

<大規模法人とは>

大規模法人とは、次の①～③の法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除きます。

- ① 資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人
- ② 資本又は出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人
- ③ 次のイ又はロの法人

イ 大法人(次の(イ)～(ハ)の法人をいいます。)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

(イ) 資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人

(ロ) 相互会社及び外国相互会社のうち、常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人

(ハ) 受託法人

ロ 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合において、そのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人(イの法人を除きます。)

(2)別表ナンバーの変更

「給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除に関する明細書」

- ①令和5年4月1日以後終了事業年度……別表六(二十六)、同付表一、同付表二
- ②令和6年4月1日以後終了事業年度……別表六(二十四)、同付表一、同付表二

(3)別表のチェックすべき数値

前期もこの特別控除の規定の適用を受けている場合、**当期の申告書の「比較雇用者給与等支給額 5」の金額と前期の申告書の「雇用者給与等支給額 4」の金額が一致**していないときには、税額控除の計算に誤りがないか確認の要あり(注)。

(注) 前期の月数と当期の月数が異なる場合や、組織再編成があった場合は、税額計算に誤りがなくても不一致となる場合がある。

(4)役員親族の給与は除外しているか。

国内雇用者とは、法人の役員、使用人兼務役員、役員の親族関係者等を除く者(措法42の12の5⑤二)。役員親族の範囲は広いので、会社の者によく確認する必要がある。

(5)出向負担金の受け入れ金額は控除しているか。

出向者がいる場合は、どちらの会社で給与支払いを行っていて、出向負担金の受け入れ金額の控除をしているか。また出向先法人においては、出向者につき賃金台帳などを整備していれば雇用者給与等支給額に含めることになる。

(6)事業年度の変更等があった場合

比較継続雇用者給与等支給額については、前事業年度と適用年度との月数が異なる場合は、前事業年度の月数によって計算方法が異なる。事業年度変更が行われた場合は、金額を調整する必要がある(措令27の12の5⑦～⑨)。

①前事業年度の月数が適用年度の月数に満たない場合(前事業年度が6月に満たない場合)

適用年度の開始の日の前日～過去1年(適用年度が1年に満たない場合には適用年度の期間)以内に終了した各事業年度の雇用者給与等支給額に適用年度の月数を乗じて、これを適用年度の開始の日の前日～過去1年(適用年度が1年に満たない場合には適用年度の期間)以内に終了した各事業年度の月数で除して計算した金額を比較雇用者給与等支給額とする。

【例】

- ・前々事業年度：令和2年1月～令和2年12月（12か月決算）
- ・前事業年度：令和3年1月～令和3年3月（3か月決算）
- ・適用年度：令和3年4月～令和4年3月（12か月決算）

→比較雇用者給与等支給額=(前々事業年度+前事業年度の雇用者給与等支給額)×12
÷ (12+3)

②前事業年度の月数が適用年度の月数に満たない場合(前事業年度が6か月以上の場合)

前事業年度の雇用者給与等支給額に適用年度の月数を乗じて、これを前事業年度の月数で除して計算した金額を比較雇用者給与等支給額とする。

【例】

- ・前事業年度：令和2年10月～令和3年3月（6か月決算）
- ・適用年度：令和3年4月～令和4年3月（12か月決算）

→比較雇用者給与等支給額=前事業年度の雇用者給与等支給額×12÷6

③前事業年度の月数が適用年度の月数を超える場合

前事業年度の雇用者給与等支給額に適用年度の月数を乗じて、これを前事業年度の月数で除して計算した金額を比較雇用者給与等支給額とする。

【例】

- ・前事業年度：令和2年4月～令和3年3月（12か月決算）
- ・適用年度：令和3年4月～令和3年9月（6か月決算）

→比較雇用者給与等支給額=前事業年度の雇用者給与等支給額×6÷12

(7)組織再編成があった場合

組織再編成があった場合、比較継続雇用者給与等支給額については、当然に前事業年度と適用事業年度との期間的バランスが取れるように調整することになる（措令27の12の5⑦～⑨）。

(8)当初申告要件・当初申告金額の限定(改正措法42の12の5⑦)

確定申告書等に別表添付が要件。「控除対象雇用者給与等支給増加額」は、当初申告金額を限度に限定される当初申告要件に留意すること。当初申告後の更正の請求等はできない。→資料17、18頁参照（別表六(六)、同付表）や21頁（別表六(二十四)、同付表(1)等）

(9)その他の処理の要点

★大企業向け、中堅企業向けの規定については、従業員数基準の制限などだけで、資本金の額が1億円超などの制限が定められていないことから、資本金額1億円以下のいわゆる中小企業者でも、条文上は、適用は可能である。しかし、適用要件や控除率などを考慮すれば、実務上は、中小企業者は、措置法42条の12の5第3項(中小企業者対象)の適用を受けるのが有利である。

★継続雇用者については、雇用保険法の一般被保険者に該当するものに限るものとし、高年齢者継続雇用制度の対象者である者を除かれる点に留意する必要がある(措令27の12の5⑦)。

★雇用者給与等支給額算定上の国内雇用者とは、国内に所在する事業所につき作成された賃金台帳に記載された者をいう。アルバイトなど雇用保険の一般被保険者に該当しない者も含まれる(措令27の12の5⑥)。

★賃上げ促進税制の各規定は、確定申告書等に控除対象雇用者給与等支給増加額、控除を受ける金額及びその金額の計算に関する明細書(別表6(24)、同付表(1))等の添付がある場合に限り、適用があり、この場合に計算の基礎となる「控除対象雇用者給与等支給増加額」は、確定申告書等に記載された金額を限度とするなど当初申告要件が付されている(措法42の12の5⑦)。

★中小企業者の5年間の繰越控除制度は、当初の繰越年度から連続して青色申告書を提出しており、上記記載の各別表を添付していなければならない。

★賃上げ促進税制の適用を受ける法人が、同時に、「地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除(措法42の12)」の適用を受ける場合には、調整計算が必要になり、別表6(24)付表2の添付が必要である。

★継続雇用者給与等支給額、継続雇用者比較給与等支給額、控除対象雇用者給与等支給増加額の計算において、「他の者から支払を受ける金額」を控除することとされているが、この「他の者から支払を受ける金額の範囲」については、補助金の要綱等で交付の趣旨、目的が給与の支給額に係る負担を軽減させることであることが明らかなもの、出向者に対する給与を出向元法人が支給することとしているときに、出向元法人が出向先法人から支払を受けた出向先法人の負担すべき金額などがある(措通42の12の5-2)。

★上記のとおり、別表6(24)、同付表1、中小企業者の場合の繰越税額控除がある場合には、さらに別表6(6)、同付表の記載・添付が必要。

[Ⅲ]最近の税制改正についての留意点

<交際費等の損金不算入措置の改正等>

1. 交際費等の損金不算入措置の改正と消費税(少額飲食費の基準額の1万円への倍増)

交際費等の損金不算入制度について、次の見直しがされた上、その適用期限が3年延長された。

(1)少額飲食費の基準額の引き上げ

①少額飲食費の引き上げ

損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食費(少額飲食費)に係る金額基準を1人当たり1万円以下(現行:5,000円以下)に引き上げる。

この改正は、令和6年4月1日以後に支出する飲食費について適用になる。この改正は、「地方活性化の中心的役割を担う中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを腐食する観点から」、行われたものである。とくに、飲食店関係は、コロナ禍等によるダメージが大きかったことを考慮して回復基調を確たるものにする狙いもある。

②少額飲食費の基準額

少額飲食費の基準額については、免税事業者からの課税仕入れについては、経過措置の適用があるため、一人当たりの税込み金額が11,000円にはならず、次のようになる。

(イ)税抜き処理・80%経過措置の場合・・・税込み金額 10,784円／一人当たり

(ロ)税抜き処理・50%経過措置の場合・・・税込み金額 10,476円／一人当たり

(注)消費税額について1円未満切捨処理を前提としている。

(2)損金算入措置の延長

接待飲食費に係る損金算入の特例(接待飲食費の額の50%相当額の損金算入・・・資本金の額100億円超の法人は除く)及び中小法人に係る損金算入の特例(年額800万円の損金算入)の適用期限を3年延長する。

2. 接待飲食費についての留意点

接待飲食費については、帳簿書類、書類に次の事項が記載されている必要がある。

①その飲食費に係る飲食その他これに類する行為(以下、「飲食等」)のあった年月日

②その飲食費に係る飲食等に参加した得意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名または名称およびその関係

③ その飲食費の額ならびにその飲食店、料理店等の名称およびその所在地

ただし、店舗を有しないことその他の理由によりその名称または所在地が明らかでないときは、領収書等に記載された支払先の氏名または名称および住所もしくは居所または本店

もしくは主たる事務所の所在地でよいこととされている。

④ その他飲食費であることを明らかにするために必要な事項

また、少額飲食費については、上記の事項に加えて

⑤その飲食等に参加したものの数を記載した書類等が必要となる。

3. 控除対象外消費税等と交際費課税

(1) 交際費等に係る控除対象外消費税の取扱い

経費に係る控除対象外消費税額等の額は、法人税上、損金の額に算入される。しかし、交際費等の額に係る控除対象外消費税額等の額は、交際費等の損金不算入規定の対象になる(30 頁表参照)。

控除対象外消費税等のうち交際費等に係るものは交際費等にカウントされる。従って、法人税における交際費等の金額を正しく求めるにあたっては、交際費等に係る控除対象外消費税等を求めることが必要になる。

消費税経理通達(交際費等に係る消費税等の額)

12 法人が支出した措置法第 61 条の 4 第 6 項《交際費等の損金不算入》に規定する交際費等(以下「交際費等」という。)に係る消費税等の額は、交際費等の額に含まれることに留意する。

ただし、法人が当該交際費等の支出に係る取引につき税抜経理方式を適用することとなる場合には、当該交際費等に係る課税仕入れ等の消費税等の額のうち控除対象消費税額等は交際費等の額に含めないものとする。(平 26 年課法 2-6、平 28 年課法 2-11、令 4 年課法 2-14 により改正)

(注)

1 税込経理方式を適用することとなる場合には、交際費等に係る課税仕入れ等の消費税等の額は、その全額が交際費等の額に含まれることになる。

2 税抜経理方式を適用することとなる場合における交際費等に係る課税仕入れ等の消費税の額のうち控除対象外消費税額等に相当する金額は、交際費等の額に含まれることになる。

3 2により交際費等の額に含まれることとなる金額のうち、措置法第 61 条の 4 第 6 項に規定する飲食費に係る金額については、同項の飲食費の額に含まれる。

4 控除対象外消費税額等のうち特定課税仕入れ(その支払対価の額が交際費等の額に該当するものに限る。)に係る金額は、本文の「交際費等に係る課税仕入れ等の消費税等の額」に含まれないことに留意する。

(2) 経過措置の適用による仮払消費税等の額

インボイス方式導入に伴う経過措置の期間の前半(令和 5 年 10 月 1 日～令和 8 年 9 月 30

日)については、適格請求書がある場合に計算されるところの消費税額等の80%相当額の仮払消費税等の額があるとして取り扱うとされている(平成30年・法人税法施行令附則14③、平28改正法附則52条)。したがって、免税事業者からの課税仕入れであるが、80%経過措置の適用期間であることから、税抜経理方式による課税仕入れにかかる仮払消費税等の額は、次のようになる。

(正しい処理)

| | | | |
|--------|-------|------|-------|
| 交際費等 | 102万円 | 現金預金 | 110万円 |
| 仮払消費税等 | 8万円 | | |

4. 法人税における交際費等の額における消費税の経過措置の取扱い

【事例】

資本金額3,000万円の3月決算の中小法人である。この法人の令和7年3月期(令和6年4月1日～令和7年3月31日)における支出交際費等の額の明細は次のとおりである。なお、簡易課税制度の適用はなく、消費税等の課税期間は事業年度と一致している。

①令和7年3月期の本法人の交際費等に該当する費用の合計額(飲食費を含む)は、本体価額8,500,000円、これに係る消費税額等850,000円である。なお、この全額が課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れである。

②上記①以外に免税事業者の店で取引先等と飲食等した費用の合計額1,100,000円があるが、これについて法人は次のように会計処理している。なお、この費用は、全額が課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当する。

(法人の会計処理)

| | | | |
|--------|------------|------|------------|
| 交際費 | 1,000,000円 | 現金預金 | 1,100,000円 |
| 仮払消費税等 | 100,000円 | | |

③上記①、②の費用はいずれも軽減税率の対象となるものは含まれていない。また、少額飲食費に該当するものも含まれていない。

④この課税期間における課税売上割合は80%であった。

⑤この法人は税抜経理方式を採用しており、仕入税額控除については、個別対応方式を適用している。

なお、法人が、会計処理上、計上した仮払消費税等は、決算処理において仮受消費税等、未払消費税等と相殺されており、結果的に費用処理されているものとする。この期におけるこの法人の交際費等の損金不算入額はいくらか。

(1)交際費等の額となる控除対象外消費税額等の額

一般的には、経費に係る控除対象外消費税額等の額は、法人税上、損金の額に算入される。しかし、交際費等の額に係る控除対象外消費税額等の額は、交際費等の損金不算入規定の対

象に含めて計算する必要がある。従って、法人税における交際費等の金額を正しく求めるにあたっては、交際費等に係る控除対象外消費税等を求めることが必要になる(消費税経理通達12注2)。

本事例の場合の交際費等に係る控除対象外消費税額等の額は、本事例における交際費等に係る仮払消費税等の額の合計額が下記のように930,000円であること、課税売上割合が80%であること及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要すること、仕入税額控除については個別対応方式を適用していることから次のように計算される。

①交際費等に係る仮払消費税等の額の合計額 850,000円+80,000円=930,000円

②交際費等に係る控除対象外消費税額等の額

仮払消費税等の額の合計額(930,000円)×(1-課税売上割合80%)=186,000円

(2)本事例の交際費等の額

①経理処理された交際費等の額 8,500,000円+1,020,000=9,520,000円

②交際費等に係る控除対象外消費税額等 186,000円

③本事例における法人税上の交際費等の額の合計額 ①+②=9,706,000円

④本事例の交際費等の損金不算入額 ③-8,000,000円=1,706,000円

(注)なお、接待飲食費の2分の1より定額控除限度額(800万円)の方が大きい額であることは明らかである。

(参考)別表十五(「交際費等の損金算入に関する明細書」)に交際費等に係る控除対象外消費税額の計上

支出交際費等の額の明細

| 科 目 | 支出額 | 交際費等の額から控除される費用の額 | 差引交際費等の額 | (8)のうち接待飲食費の額 |
|--------------|-----------|-------------------|-----------|---------------|
| | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 交 際 費 | 9,520,000 | | 9,520,000 | |
| ... | | | | |
| 控除対象外交 費等 | 186,000 | | 186,000 | |

[Ⅲ]最近の税制改正についての留意点

＜特定資産の買換えの場合の特例(令和6年4月以後買換資産に係る届出制度)＞

1. 改正の概要

(1)改正前制度の概要

①特定資産の買換えの場合の課税の特例

法人の特定資産の買換えの場合の課税の特例は、法人が、対象期間内にその所有する棚卸資産以外の特定の資産（譲渡資産）を譲渡し、譲渡の日を含む事業年度において特定の資産（買換資産）を取得し、かつ、取得の日から1年以内に買換資産を事業の用に供した場合または供する見込みである場合に、買換資産について圧縮限度額の範囲内で帳簿価額を損金経理により減額するなどの一定の方法で経理したときは、その減額した金額を損金の額に算入する圧縮記帳の適用を受けることができる(措法65の7①)。

②特定資産の譲渡に伴い特別勘定を設定した場合の課税の特例

法人の特定資産の譲渡をした場合において、譲渡事業年度の終了の日の翌日から1年を経過する日までの期間内に一定の買換資産を取得する見込みであり、かつ、取得の日から1年以内にその取得した資産をその法人の事業の用に供する見込みであるときは、圧縮限度額の範囲内で特別勘定を設ける方法で経理したときは、その経理した金額の損金算入を認める制度である(措法65の8①)。

(2)買換えのパターン

令和5年度改正前は、次の5つのパターンである。

- ①既成市街地等の区域内から区域外への買換え⇒廃止
- ②航空機騒音障害区域の内から外への買換え⇒区域の見直し
- ③既成市街地等およびこれに類する一定の区域（人口集中地区）内における土地の計画的かつ効率的な利用に資する施策の実施に伴う土地等の買換え
- ④長期所有資産の買換え（所有期間が10年を超える国内にある土地等、建物又は構築物から国内にある一定の土地等、建物又は構築物への買換え）。

なお、買換えられる土地等は、事務所等の特定施設の敷地の用に供されるもの等で、その面積が300㎡以上のものに限られる。

- ⑤日本船舶から日本船舶への買換え

(注1)買換資産である土地等の面積は、譲渡資産である土地等の面積の5倍までに制限されている(措法65の7②)。

(注2)先行取得

法人がその有する資産の譲渡等をした日を含む事業年度開始の前1年(やむを得ない事情があるときは3年)以内に買換資産の取得をし、かつ、その取得の日から1年以内に事業

の用に供した場合又は供する見込みである場合は圧縮記帳をすることができる。この場合には、買換資産を取得した事業年度終了の日の翌日から2か月以内に「先行取得資産に係る買換えの特例の適用に関する届出書」を提出する必要がある。

(3)改正の概要

特定資産の買換え特例について、次の見直しを行った上、その適用期限を3年延長し令和8年3月31日までを対象期間とした。

- ①既成市街地等の内から外への買換えを適用対象から除外する。
- ②航空機騒音障害区域の内から外への買換えについて、譲渡資産から令和2年4月1日前に特定空港周辺航空機騒音対策特別措置法の航空機騒音障害防止特別地区又は公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律の第二種区域となった区域内にある資産を除外する。
- ③長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換えについて、
(イ)東京都の特別区の区域から地域再生法の集中地域以外の地域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合を90%（現行：80%）に引き上げる。
(ロ)同法の集中地域以外の地域から東京都の特別区の区域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合を60%（現行：70%）に引き下げる。

(4)一定の船舶についての見直し

一定の船齢の日本船舶から環境への負荷の低減に資する一定の日本船舶への買換えについて、一定の見直しが行われた。

(5)届出書の提出

①譲渡資産を譲渡した日又は買換資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内に本特例の適用を受ける旨、適用を受けようとする措置の別、取得予定資産又は譲渡予定資産の種類等を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に届け出ることを適用要件に加える。（「届出書」については資料24頁参照。）

なお、上記の届出制度の適用からは、先行取得の場合、特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例及び特定の資産を交換した場合の課税の特例の場合を除くものとされる。これらの場合には、別途に譲渡資産と買換資産とのひも付き関係が明らかにされるためである（下記(6)参照）。

（注）上記の「3月期間」とは、その事業年度をその開始の日以後3月ごとに区分した各期間をいう。

②先行取得の場合の届出書について、その記載事項を上記(5)と同様とする見直しを行う。

（注）上記(5)及び(6)の改正は、適用時期に留意する必要がある。令和6年4月1日以後に譲渡資産の譲渡をして、同日以後に買換資産の取得をする場合の届出について適用する。

(6)一定の場合の除外理由

①上記届出制度の適用は、一の事業年度の期間内に譲渡資産の譲渡及び買換資産の取得をした場合の適用要件とされており、譲渡資産の譲渡をした日を含む事業年度開始の前日に買換資産の取得をした場合（措法 65 の 7③）、譲渡資産の譲渡をした日を含む事業年度終了の日の翌日から一定期間内に買換資産の取得をする見込みである場合（措法 65 の 8）及び交換譲渡資産と交換取得資産との交換をした場合（措法 65 の 9）には、この届出は不要とされている（措法 65 の 7 ③、65 の 8 ⑦⑧、65 の 9 二）。

②(イ)譲渡資産の譲渡をした日を含む事業年度開始の前日に買換資産の取得をした場合には、その取得をした日を含む事業年度終了の日の翌日から 2 月以内に本制度の適用を受ける旨並びに取得資産及び譲渡をする見込みである資産に関する明細を記載した届出書（先行取得資産に係る買換えの特例の適用に関する届出書）を提出することが適用要件とされている。

(ロ)また、譲渡資産の譲渡をした日を含む事業年度終了の日の翌日から一定期間内に買換資産の取得をする見込みである場合には、その取得をする見込みである資産に関する明細を記載した書類の申告書への添付がその譲渡をした日を含む事業年度における特別勘定の損金算入の適用要件とされているため、それぞれ譲渡又は取得をする見込みである資産のその譲渡又は取得前に本制度の適用対象となる買換えの組み合わせは確定していると考えられることから、この要件の対象外とされている。

以上