

法人税における重要事例解説

税理士

中村 慈美

目 次

1 収益等計上	1
事例 1 取引先ごとの収益計上基準	1
事例 2 横領に係る損害賠償請求権	2
事例 3 フリーレント期間のある賃貸借契約	4
事例 4 自己が発行した預託金会員制ゴルフ会員権の低額取得	7
2 減価償却	10
事例 5 耐用年数の適用区分	10
事例 6 中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度等の選択適用	12
事例 7 稼働休止資産	14
事例 8 償却限度額の通算	16
3 給与等	19
事例 9 未払決算賞与	19
事例 10 役員退職金	20
事例 11 役員に対する保証料	22
事例 12 給与課税される保険料と定期同額給与	24
事例 13 過大役員報酬の所得区分と青色専従者給与	25
4 寄附金等	30
事例 14 売上値引	30
事例 15 低利融資と適正利率	31
事例 17 利子の棚上げと未収利息の計上	34
5 交際費等	36
事例 18 特定取引先に対する売上割戻しの上乗せ	36
事例 19 社長の友人との会食費用の負担	37
事例 20 就職内定者の研修費用	39
6 不動産の譲渡等	42
事例 21 買戻条件付譲渡	42
事例 22 交換取得資産の圧縮記帳	43
事例 23 収用換地等の特別控除	46
事例 24 無償返還の届け出をした借地上の建物の取壊し費用	48
事例 25 土地とともに取得した建物の取壊しに伴う補助金の取扱い	50
7 欠損金	52
事例 26 解散等の場合の繰戻し還付請求	52
事例 27 法人が解散した場合の設立当初からの欠損金の繰越控除	57
事例 28 仮装経理の是正と更正期限	60

8 事業承継	67
事例 29 相続前の会社分割と株式譲渡による円滑な事業分離	67
事例 30 相続後の会社分割と株式譲渡による円滑な事業分離	69
9 その他	72
事例 31 受取配当等の益金算入制度における持ち株判定	72
事例 32 実質的に債権とみられない金額（貸倒引当金）	75
事例 33 重加算税賦課の可否（請負契約に係る契約締結日のバックデート）	77

<凡例>

- 法法 法人税法
- 法令 法人税法施行令
- 法規 法人税法施行規則
- 所法 所得税法
- 措法 租税特別措置法
- 法基通 法人税基本通達
- 措通 租税特別措置法（法人税関係）通達
- 耐通 耐用年数の適用等に関する取扱通達
- 国審 国税不服審判所裁決
- 税資 税務訴訟資料
- 22年質疑応答 平成22年10月6日付法人税課情報第5号他「平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例（グループ法人税制その他の資本に係る取引等に係る税制関係）（情報）」
- 逐条解説 松尾公二編著「法人税基本通達逐条解説〔十一版〕」（税務研究会出版局、令和5年）
- 当局者回答事例 小田嶋清司編「回答事例による法人税質疑応答集」（大蔵財務協会、平成16年）

<条文等の省略例>

法令 54①六 法人税法施行令第54条第1項第6号

<アンダーライン等>

- 1 本レジュメ内にアンダーラインは、筆者の判断によるものであり、判決、条文等にアンダーラインが付されているものは、その後に引用があります。
- 2 判決、条文等の引用には、筆者の判断で省略している部分があります。

1 収益等計上

事例1 取引先ごとの収益計上基準

質問

当社は、機械部品の製造・販売を行っていますが、従来、商品の使用者である得意先が検収を了しないと販売代金の請求ができないことから、検収時に収益として計上してきました。この度、新たに子会社としてX社を設立し、同社を当社の販売代理店として一部地域の販売についてX社を経由して行うこととしました。

そこでX社に対する販売については、一般の得意先が行うような検収という作業がないことから、出荷基準により収益を計上する予定ですが、差し支えないでしょうか。

回答

合理的な基準を每期継続して適用している限りにおいては、2以上の異なる基準によって収益を計上しても問題はないと考えます。

解説

1 棚卸資産の販売による収益計上時期

棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しのあった日の属する事業年度の益金の額に算入することになります（法法22の2①¹、法基通2-1-2）。

この場合の棚卸資産の引渡しがあった日とは、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等、その棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとされています（法基通2-1-2）。

したがって、合理的な基準を每期継続して適用している限りにおいては、2以上の異なる基準によっても問題はないと考えられます（最一小判平成5年11月25日税資199号944頁、いわゆる大竹貿易事件）。

なお、契約日にはいまだ商品の引き渡しはなく、請求日及び入金日は、商品の引き渡し完了した後の代金決済のための手続と手段にすぎないことから、これらの日は収益の計上日にはならないとされています。

2 ご質問の場合

一般の取引先については、検収が了しない限り売上代金の請求ができないものの、X社については、X社の検収を待つことなく売上代金の請求ができるということですから、む

¹ 「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準29号）を受けて、平成30年度改正において収益認識の通則路して法人税法22条の2が創設され、1項において、販売引渡基準、役務提供基準が明記されています。

しる製品の出荷時点で貴社の権利が確定するとして出荷基準により収益を計上すべきであると考えます。

《参考判決等》

最一小判平成5年11月25日

法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている（同条4項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があつた時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もつとも、法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によつて収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待つて収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。

事例2 横領に係る損害賠償請求権

質問

当社の役員が架空外注費を計上して、その資金を私的に流用していたことが税務調査により発覚したため、その役員に対して損害賠償請求を行っており、現在係争中となっています。国税当局からは私的流用により損害が生じた事業年度において、損害賠償請求権の益金計上を行うように修正申告の勧奨を受けていますが、係争中であることから、判決又は和解等により損害賠償金の額が確定した時点で益金計上することは認められないのでしょうか。

なお、架空外注費の計上は、当該役員と得意先が共謀して行ったものであり、当社で不正を発見するのは困難であったと考えています。

回答

客観的にみて貴社が当該役員による架空外注費の計上による資金の私的流用を把握し得る状況にあった場合には、その損害が発生した事業年度において損害賠償請求権を益金計上する必要があります。

解説

1 損害賠償請求権の収益計上時期

不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定している（民法 709）ことから、これらを同時に損金と益金とを計上するのが原則（同時両建説）になります。

しかしながら、不法行為による損害賠償請求権については、例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合があり得ることから、権利（損害賠償請求権）が法的には発生しているといえても、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないような場合には、当該事業年度に損失については損金計上するものの、損害賠償請求権は益金に計上しないこと（異時両建説）も許されると考えられています（東京高判平成 21 年 2 月 18 日税資 259 号-31 順号 11144）。

なお、この判断は、「税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきであり、不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどういう認識でいたかという、納税者の主観は問題とすべきでない。」と解されています（前記判決）。

法人税法においても、他の者から支払を受ける損害賠償金（債務の履行遅滞による損害金を含む。）の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することになりますが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めることとされています（法基通 2-1-43）。

ただし、この取扱いは「他の者」から支払を受ける損害賠償金に限定しており、法人の役員又は使用人はこの「他の者」に含まれないとして、役員又は使用人に対する損害賠償請求権については異時両建説の適用外になるとされています（逐条解説 262 頁）。

2 ご質問の場合

「他の者」に該当しない役員の横領による損害賠償請求権であることから、損害賠償金の額が確定した日の属する事業年度に益金計上すること（異時両建説）は認められませんが、貴社が役員による架空外注費の計上による資金の私的流用を把握することが困難であっ

たことを客観的に説明できる場合には、実際に損害賠償請求権の行使が可能となった事業年度（税務調査により架空外注費の計上及び私的流用が発覚した事業年度）において損害賠償請求権を益金計上することが認められると考えます。

事例3 フリーレント期間のある賃貸借契約

質問

当社（3月決算）は、不動産の賃貸業を行っていますが、最近の不況の影響もあり、テナント誘致が非常に厳しい状況となっています。そこで、新たに竣工する事務所用建物のテナント誘致の際には、入居当初3ヶ月の賃料を無料とするフリーレントを契約上設定することにしていきます（契約期間は3年）。この場合における法人税法上の取扱いをどのようになるのでしょうか。

なお、テナントは子会社等の関係者以外の法人を予定しています。

《契約内容》

賃貸期間：8年4月1日～11年3月31日の3年間

フリーレント期間：8年4月1日～8年6月30日の3ヶ月

賃貸料：月額120万円（フリーレント期間を除きます。）

回答

契約期間の賃料収入総額を契約期間で除した金額を賃貸期間の月数に応じて益金の額に算入することになりますが、契約内容に従って、3ヶ月のフリーレント期間が終了し、実際に賃料を収受した時点から実際に収受する賃料を益金の額に算入しても差し支えないと考えられます。

解説

1 フリーレント契約における法人税法上の取扱い

内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（資産の販売等）に係る収益の額は、原則として、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こととされています（法法22の2①）。具体的には、資産の賃貸借の場合には、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当し、その収益の額は履行義務が充足される事業年度の益金の額に算入することとされています（法基通2-1-29前段）。

ただし、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ってその資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日等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、その資産の販売等に係る収益の額は、その事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとさ

れ（法法 22 の 2②）、資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額について、当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日において収益計上を行っている場合には、その支払を受けるべき日は、その資産の賃貸借に係る役務の提供の日に近接する日に該当するものとされています（法基通 2-1-29 後段）。

2 ご質問の場合

(1) 契約期間に按分して計上する場合

この場合、フリーレント期間を含む契約期間にわたって、契約期間の賃料収入総額（3,960 万円（120 万円×33 ヶ月））を契約期間（36 ヶ月）で按分し、賃料を収受していないフリーレント期間においても未収金（毎月 110 万円）として収益を計上するとともに、フリーレント期間以外の契約期間（33 ヶ月）でその未収金合計額（330 万円（110 万円×3 ヶ月））を取り崩す処理を行うこととなります。

① フリーレント期間

(借方)		(貸方)	
(未収金)	1,100,000	(賃貸料収入)	1,100,000

② フリーレント期間後

(借方)		(貸方)	
(現預金)	1,200,000	(賃貸料収入)	1,100,000
		(未収金)	100,000

(2) フリーレント期間以外の契約期間で計上する場合

契約内容に従って、3 ヶ月のフリーレント期間が終了し、実際に賃料を収受した時点から実際に収受する賃料を益金の額に算入することとなります。

① フリーレント期間

経理処理なし。

② フリーレント期間後

(借方)		(貸方)	
(現預金)	1,200,000	(賃貸料収入)	1,200,000

《参考》フリーレント期間のある賃貸借契約における借手（賃借人）の処理について

1 フリーレント契約における法人税法上の取扱い

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損金の額に算入すべき販売費、一般管理費その他の費用の額については、償却費を除き債務の確定したものとされています（法法 22③）。

この場合の「債務の確定」とは、次に掲げる要件の全てを満たすものとされています（法基通 2-2-12）。

- ① 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- ② 当該事業年度終了の日までに当該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発生していること。
- ③ 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

したがって、フリーレントの場合、賃料の支払いがない期間は成立する債務がないとして、上記①の要件を満たさないことと解され、契約総額を賃借期間で均して計算した金額についての損金算入が否認された事例が生じていました（国審平成 30 年 6 月 15 日裁決事例集No.111）。

しかしながら、新リース会計基準の公表に伴い、令和 7 年度税制改正において、法人税法 22 条 3 項の別段の定めとして、同法 53 条が新設された。これに伴い、法人税基本通達にフリーレントに関する取扱い法人税基本通達 12 の 5-3-2（無償等賃借期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入）が新設され、無償等賃借期間（賃料がない期間又は通常に比して少額である期間）が含まれている取引については、課税上の弊害がある場合を除き、損金経理を要件として、賃借期間を通じた支払額を賃借期間にわたって均等に支払われるべきものとしてみた場合に各事業年度中に支払われるべきこととなる費用の額を損金算入することを認めることとされています（令和 7 年 6 月 30 日付課法 2-7 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈）等の趣旨説明（41-43 頁））。

この場合の課税上の弊害とは、支払の減額部分が契約総額に比して不相当に大きいものやいずれかの事業年度において無償等の賃借期間がその事業年度に含まれる賃借期間の過半を占めると見込まれる場合とされています（法基通 12 の 5-3-2 通達(1)(2)）。

《参考法令等》

法法 53 条（賃貸借取引に係る費用） 内国法人が資産の賃貸借で第六十四条の二第三項（リース取引に係る所得の金額の計算）に規定するリース取引以外のもの（以下この項において「賃貸借取引」という。）によりその賃貸借取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その賃貸借取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づき当該内国法人が支払うこととされている金額（その資産の賃借のために要する費用の額又はその資産を事業の用に供するために直接要する費用の額を含むものとし、次に掲げる額に該当するものを除く。）があるときは、その支払うこととされている金額のうち当該各事業年度において債務の確定した部分の金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

- 一 第二十二條第三項第一号（各事業年度の所得の金額の計算の通則）に掲げる原価の額
- 二 固定資産の取得に要した金額とされるべき費用の額及び繰延資産となる費用の額
- 2 前項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

法基通 12 の 5-3-2(無償等賃借期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入) 賃借期間の

うち賃料の支払がない又は通常に比して少額である期間（以下 12 の 5-3-2 において「無償等賃借期間」という。）が定められた契約のうち、次に掲げる場合に該当するなどの課税上弊害があるもの以外のものに基づく法第 53 条第 1 項《賃貸借取引に係る費用》に規定する賃貸借取引（以下 12 の 5-3-2 において「賃貸借取引」という。）に係る当該契約に基づき支払うこととされている金額についての同項の規定の適用に当たっては、当該金額が当該賃借期間にわたり支払われるべきものとした場合に各事業年度中に支払われるべきこととなる金額（当該事業年度終了の日までに損金経理をした金額に限る。）を当該各事業年度の損金の額に算入するものとする。

(1) 当該無償等賃借期間に関する定めがないとした場合に当該賃貸借取引につき支払うこととなる金額と当該契約に基づき支払うこととされている金額との差額が当該契約に基づき支払うこととされている金額のおおむね 2 割を超える場合

(2) 当該賃借期間の開始の日の属する事業年度終了の日において、当該無償等賃借期間内の日の属する各事業年度のいずれかの事業年度で、当該事業年度における賃借期間のおおむね 5 割を超える期間が賃料の支払がない又は通常に比して少額であるものとなると見込まれる場合（当該契約に係る無償等賃借期間が 4 月を超える場合に限る。）

2 契約期間に按分して計上ことの可否（上記設例による課税上の弊害の判定）

(1) 課税上の弊害(1)の判定

- ① 無償等賃借期間に関する定めがないとした場合に当該賃貸借取引につき支払うこととなる金額 $120 \text{ 万円} \times 36 \text{ ヶ月} = 4,320 \text{ 万円}$
- ② 契約に基づき支払うこととされている金額 $120 \text{ 万円} \times (36 \text{ ヶ月} - 3 \text{ ヶ月}) = 3,960 \text{ 万円}$
- ③ ①と②との差額 $4,320 \text{ 万円} - 3,960 \text{ 万円} = 360 \text{ 万円}$
- ④ ②の 2 割との比較 $360 \text{ 万円} < 792 \text{ 万円} (3,960 \text{ 万円} \times 20\%)$ …課税上の弊害なし

(2) 課税上の弊害(2)の判定

- ① 賃借期間の開始の日の属する事業年度終了の日において、無償等賃借期間内の日の属する各事業年度 X+1 年 4 月 1 日～X+2 年 3 月 31 日：12 ヶ月
- ② 無償等賃借期間 3 ヶ月
- ③ ①の 5 割との比較 $3 \text{ ヶ月} < 6 \text{ ヶ月} (12 \text{ ヶ月} \times 5 \text{ 割})$ …課税上の弊害なし

事例 4 自己が発行した預託金会員制ゴルフ会員権の低額取得 質問

当社は、ゴルフ場を経営する法人ですが、自己が発行した預託金会員制のゴルフ会員権を将来売却する目的でゴルフ会員権業者から預託金額を下回る取得価額で購入して資産計上しています。

ところで、この会員権の取得により預託金返還債務が混同消滅したとして、預託金額と取得価額との差額について、この会員権を取得した日を含む事業年度の益金の額に算入すべきであるとの指摘がありますが、どのように考えればよいのでしょうか。

なお、従前の保有者から退会の届出等は提出されていません。

回答

混同消滅は生じないことから、額面預託金額と取得価額との差額を収益として益金の額に算入する必要はないと考えられます。

解説

1 預託金会員制のゴルフ会員権の法的性格

預託金会員制のゴルフ会員権は、ゴルフクラブの会員になろうとする者が、ゴルフ場経営会社又はゴルフクラブの理事会に対して入会を申し込み、入会保証金を預託し、かつ、当該ゴルフクラブと入会契約を締結することによって生じる契約上の地位であり、その内容として、会員は、ゴルフ場施設を優先的に利用する権利及び年会費納入等の義務を有し、入会に際して預託した入会保証金を据置期間経過後は退会とともに返還請求することができ、しかも以上のような債権的法律関係を他に譲渡することができるものと解されています（最三小判昭和50年7月25日D1-Law判例ID-27000361（昭和49年（オ）246号））。

この預託金会員制ゴルフクラブの会員に対しては、会員であることを証する書面として入会保証金の預り証が発行されますが、この入会保証金の預り証は民法第1章第7節所定の有価証券には当たらず、証拠証券²にすぎないと解されています。

2 混同による預託金返還請求権の消滅

(1) 混同による消滅と例外

民法520条は「債権及び債務が同一人に帰属したときは、その債権は、消滅する。ただし、その債権が第三者の権利の目的であるときは、この限りでない。」と規定し、①債権者が債務者を相続した場合、②債権者である会社と債務者である会社が合併した場合、③債権者の債務者に対する債権を債務者が譲り受けた場合等が消滅する場合に当たるとされています。

また、この混同によって債権が消滅しない場合として、①債権が第三者の権利の目的であるとき、②債権と債務の帰属する財産が分離しているとき、③証券化された債権又は電子化された債権のときなどについて例外的取扱いが認められています（『新基本法コンメンタル債権1』319頁（日本評論社別冊法学セミナーNo.266、2021年））。

² 権利の存在を表すもので、権利が結合している有価証券とは異なります。証拠証券の例として預金通帳、保険証券、借用証があり、有価証券の例としては株券、手形、小切手があります。

(2) 預託金会員制のゴルフ会員権の場合

混同による消滅の原則に対しては、上記(1)の民法第520条ただし書の場合のように例外が認められることから、ゴルフ場経営会社が自己の所有するゴルフ場の流通する可能性のあるゴルフ会員権を取得してこれを消却せず、将来売却する目的で引き続き保有する場合には、上記(1)の混同による消滅の例外の③証券化された債権に類似するものとして解するのが相当であり、①ゴルフ会員権は、優先的施設利用権、預託金返還請求権及び会費支払義務等からなる一個の客観的財産として保有し得るもので、その預託金額にとらわれずに市場価格が形成されるものであること、②ゴルフ会員権(預り証)は有価証券でないとはいえ、ゴルフ場経営会社が入手した後も画一的な内容の会員権が多数流通しており、このように画一的な内容の会員権が流通する状態は、手形、小切手のように証券化した債権が流通する状態に類似していること、③實際上、ゴルフ場経営会社が入手したゴルフ会員権がさらに譲渡されても何人にも不当な損害は与えないこと、④ゴルフ場経営会社が自己のゴルフ会員権を保有することは禁じられていないことから、ゴルフ場経営会社が自己のゴルフ場のゴルフ会員権を取得した際にも権利が消滅しないものとして混同による消滅の例外を認めるのが相当であるとされています(国審平成20年2月25日TAINS-F02-2-31)。

3 ご質問の場合。

貴社が、流通する可能性ある自己の所有するゴルフ場の預託金会員制のゴルフ会員権を取得して将来売却する目的で保有する場合には、上記2(2)のとおり、混同により消滅は生じないとされており、更に、貴社が取得した会員権は、①預託金会員制のゴルフ会員権であること、②従前の保有者から本件会員権に係る退会届は、提出されていないこと、③貸借対照表の資産の部に計上され、売却が予定されていること、④請求人が保有し、消却されていないことが認められることから、額面預託金額と取得価額との差額を収益として、会員権を取得した日を含む事業年度の益金の額に算入する必要はないと考えます。

2 減価償却

事例 5 耐用年数の適用区分

質問

当社は、倉庫用建物を建設し、建物附属設備や構築物を設置しましたが、それらを区分することに手間がかかるため、全てを倉庫用建物として建物の耐用年数により償却を行ってきました。しかし、その耐用年数を法定耐用年数よりも短く誤認しており、償却限度額を超える償却を行っていることが判明しました。

この場合、償却限度額を超えた部分については償却超過額として否認されることになるのでしょうか。

回答

耐用年数の誤認から償却限度額の計算が誤っているととしても、建物として減価償却していた資産の中には実際には建物よりは耐用年数が短い建物附属設備や構築物となるべきものが含まれているため、それを考慮して再計算する必要があります。

解説

償却費として損金の額に算入することができる金額は、その法人が償却費として損金経理した金額のうち、法律の定めに従って計算された償却限度額に達するまでの金額とされています（法法 31①）。

この場合の償却方法は、建物や建物附属設備、構築物等といった減価償却資産の種類ごとに選定することになっている（法令 51①、法規 14）ため、建物と建物附属設備や構築物を区分して減価償却費の計算をしていない場合には、建物と一括して建物の耐用年数を適用する場合（耐通 2-2-1）³を除いて、それぞれを区分したうえで耐用年数を適用しなければならないことになります。

そうすると、確かに耐用年数の誤認から償却限度額の計算が誤っているととしても、建物として減価償却していた資産の中には建物より耐用年数の短い建物附属設備や構築物となるべきものが含まれているため、それを考慮して再計算すると償却限度額を超えることはないこともあり得ます。

《参考法令等》

法法 31 条（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法） 内国法人の各事業年度終了の時に於いて有する減価償却資産につきその償却費として第二十二条第三項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に

³ 木造、合成樹脂造又は木骨モルタル造の建物附属設備については、建物と一括して建物の耐用年数を適用する取扱いが認められています（耐通 2-2-1）

算入する金額は、その内国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（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で通減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（次項において「償却限度額」という。）に達するまでの金額とする。

法令 48 条（減価償却資産の償却の方法） 平成十九年三月三十一日以前に取得をされた減価償却資産…（略）…

法令 48 条の 2 平成十九年四月一日以後に取得をされた減価償却資産（…（略）…）の償却限度額の計算上選定をすることができる法第三十一条第一項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）に規定する政令で定める償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。

一 第十三条第一号及び第二号（減価償却資産の範囲）に掲げる減価償却資産（第三号及び第六号に掲げるものを除く。）次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める方法

イ 平成二十八年三月三十一日以前に取得をされた減価償却資産（建物を除く。）次に掲げる方法

- （1）定額法（…（略）…）
- （2）定率法（…（略）…）

ロ イに掲げる減価償却資産以外の減価償却資産 定額法

法令 51 条（減価償却資産の償却の方法の選定） 第四十八条第一項又は第四十八条の二第一項（減価償却資産の償却の方法）に規定する減価償却資産の償却の方法は、第四十八条第一項各号又は第四十八条の二第一項各号に掲げる減価償却資産ごとに、かつ、第四十八条第一項第一号イ、…（略）…並びに第四十八条の二第一項第一号イ、…（略）…に掲げる減価償却資産については設備の種類その他の財務省令【編注：法規 14】で定める区分ごとに選定しなければならない。この場合において、二以上の事業所又は船舶を有する内国法人は、事業所又は船舶ごとに償却の方法を選定することができる。

法規 14 条（償却の方法の選定の単位） 令第五十一条第一項（減価償却資産の償却の方法の選定）に規定する財務省令で定める区分は、次の各号に掲げる減価償却資産の区分に応じ当該各号に定める種類の区分とする。

- 一 機械及び装置以外の減価償却資産のうち耐用年数省令別表第一（機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表）の適用を受けるもの 同表に規定する種類
二～六 （略）

減価償却資産の耐用年数等に関する省令

別表第一 機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表

種 類	構 造 又 は 用 途	細 目	耐 用 年 数
-----	-------------	-----	---------

別表第二 機械及び装置の耐用年数表

番 号	設 備 の 種 類	細 目	耐 用 年 数
-----	-----------	-----	---------

事例 6 中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度等の選択適用

質問

当社(青色申告書を提出する中小企業者等)は、当期の期首において 198,000 円のパソコン 20 台を購入し、事業の用に供しました。この場合、当期の損金算入額が最も大きくなる方法はないでしょうか。

回答

中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度と一括償却資産の損金算入制度の組合せ適用をした場合に損金算入額が最も大きくなります。

解説

1 損金算入制度の概要

貴社が購入し、事業の用に供したパソコンの①少額の減価償却の損金算入制度（法令 133）、②一括償却資産の損金算入制度（法令 133 の 2）及び③中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度（措法 67 の 5）⁴の各取得価額基準との関係は次のようになります。

30 万円 > 20 万円 > 19.8 万円 ≥ 10 万円

なお、③の中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度については、取得価額の合計が 300 万円までとする制限があります。

2 各制度の適用の可否及び損金算入額

① 少額の減価償却の損金算入制度

⁴ 30 万円未満の減価償却資産について、中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度の適用を選択した場合には、固定資産税（償却資産）が課税されます（地方税法 341 四、同施行令 49）。

一台当たりの取得価額が 10 万円を超えますので、適用はできません。

② 一括償却資産の損金算入制度

一台当たりの取得価額が 20 万円未満ですので、適用できます⁵。

損金算入額は、132 万円となります。

$$(19.8 \text{ 万円} \times 20 \text{ 台}) \times 12 \div 36 = 132 \text{ 万円}$$

③ 中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度

一台当たりの取得価額が 30 万円未満ですが、総額が 300 万円に制限されています⁶ので損金算入額は、15 台分の 297 万円となります。

$$19.8 \text{ 万円} \times 15 \text{ 台} = 297 \text{ 万円} \leq 300 \text{ 万円}$$

ところで、この場合、中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度と一括償却資産の損金算入制度を異なる減価償却資産について、両制度の組合せ適用は可能（措法 67 の 5

①）であり、その場合の損金算入額は次のとおりです。

① 中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入制度の適用による損金算入額

$$19.8 \text{ 万円} \times 15 \text{ 台} = 297 \text{ 万円} (\leq 300 \text{ 万円})$$

② 一括償却資産の損金算入制度の適用による損金算入額

$$19.8 \text{ 万円} \times 5 \text{ 台} = 99 \text{ 万円} \quad 99 \text{ 万円} \times 12 \div 36 = 33 \text{ 万円}$$

③ 損金算入額合計

$$297 \text{ 万円} + 33 \text{ 万円} = 330 \text{ 万円}$$

したがって、損金算入額は、この組合せ適用の場合が最も大きくなります。

《参考法令等》

措法 67 条の 5（中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例）中小企業者等（…（略）…）が、平成十八年四月一日から令和八年三月三十一日までの間に取得し、又は製作し、若しくは建設し、かつ、当該中小企業者等の事業の用に供した減価償却資産で、その取得価額が三十万円未満であるもの（その取得価額が十万円未満であるもの及び第五十三条第一項各号に掲げる規定の適用を受けるものその他政令【編注：措令 39 の 28】で定めるものを除く。以下この条において「少額減価償却資産」という。）を有する場合において、…（略）…損金の額に算入する。この場合において、当該中小企業者等の当該事業年度における少額減価償却資産の取得価額の合計額が三百万円（…（略）…）を超えるときは、その取得価額の合計額のうち三百万円に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計

⁵ この制度の適用を受けている場合には、その全部又は一部につき、その後滅失、除却等があったときであっても、損金算入額はこれにより計算される限度額に達するまでの金額となります。

⁶ 令和 8 年度改正で、本制度の対象となる法人の従業員数を 400 人以下（現行 500 人以下）に引き下げるとともに、対象となる減価償却資産の取得価額を 40 万円未満（現行 30 万円未満）に引き上げたうえで、適用期限が 3 年延長されました。なお、減価償却資産の合計額については 300 万円のままです。

額を限度とする。

措令 39 条の 28 (中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例)

2 法第六十七条の五第一項に規定する政令で定める減価償却資産は、次に掲げる規定の適用を受ける減価償却資産及び貸付け（主要な事業として行われるものを除く。）の用に供した減価償却資産とする。

一 法人税法施行令第百三十三条又は第百三十三条の二の規定

法令 133 条の 2 (一括償却資産の損金算入) 内国法人が各事業年度において減価償却資産で取得価額が二十万円未満であるもの（第四十八条第一項第六号及び第四十八条の二第一項第六号（…（略）…以下この項において「対象資産」という。）を事業の用に供した場合において、その内国法人が当該対象資産（貸付け（主要な事業として行われるものを除く。）の用に供したものを除く。）の全部又は特定の一部を一括したもの（…（略）…以下この条において「一括償却資産」という。）の取得価額（…（略）…）の合計額（以下この項及び第十一項において「一括償却対象額」という。）を当該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、当該一括償却資産につき当該事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該一括償却資産の全部又は一部につき損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、当該一括償却資産に係る一括償却対象額を三十六で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額（…（略）…）に達するまでの金額とする。

事例 7 稼働休止資産

質問

当社（縫製業を営む法人）は、この度A工場で電動ミシンを 10 台購入しましたが、従業員の人事配置の都合で 3 台は使用されないまま保管しています。また、B工場の機械については、最近の人手不足からやむを得ず一時的に稼働を止めています。

この場合、A工場で保管中の 3 台とB工場の機械についての減価償却はどのようなのでしょうか。

回答

A工場で保管中の機械は、いまだ事業の用に供されていない資産であり減価償却の対象とすることはできません。

B工場の機械については、稼働休止資産に該当するものですから引き続き償却して差し支えありません。

解説

1 稼働休止資産と減価償却

その属性が減価償却資産であっても事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものは、減価償却資産の範囲から除かれています（法法 2 二十三、法令 13）。また、建物であっても不動産業者が有する分譲住宅のように棚卸資産に該当するものは除かれます（法法 2 二十三、法令 13）。

しかしながら、例えば生産調整等のため稼働を休止している資産で、その休止期間中に必要な維持補修が行われて、いつでも稼働できる状態にあるものについても減価償却資産に該当しないとして、償却を認めないことは適当でないと考えられます。

そこで、稼働休止している資産であっても、その休止期間中必要な維持補修が行われており、いつでも稼働し得る状態にあるものについては、減価償却資産に該当するものとして取り扱うこととされています（法基通 7-1-3、那覇地判平成 16 年 9 月 21 日税資 254 号-順号 9752）。

2 ご質問の場合

A工場で保管中の機械のように、取得はしたものの未使用の状態にあるという資産は、稼働休止資産ではなく、いまだ事業の用に供されていない資産であり減価償却の対象とすることはできません。

B工場の機械については、正に上記稼働休止資産に該当するものですから引き続き償却して差し支えないものと考えられます。

なお、資産が事業の用に供されているかどうかの判断は、画一的な基準によって一律に行われるのではなく、取得目的や資産の態様、規模等を総合的に判断することが必要です（東京地判令和 2 年 1 月 17 日、タックスアンサーNo.5400-2）。例えば、建設中の建物、機械及び装置等の資産は減価償却に該当しないのですが、建設仮勘定で表示されている場合であっても、完成した部分が事業の用に供されているときは、その部分は減価償却資産に該当することとされています（法基通 7-1-4）。

非常用発電装置なども現実に稼働させなくとも設置した事実をもって、事業の用に供したといえる性質のもので、減価償却資産に該当すると言えます。

なお、生産を相当期間にわたり休止した場合の休止期間における稼働休止資産の減価償却費は製造原価に算入しないことができるとされています（法基通 5-1-4(9)）。

《参考法令等》

法法 2 条（定義） この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

二十三 減価償却資産 建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

法令 13 条（減価償却資産の範囲） 法第二条第二十三号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供し

ていないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

一 建物及びその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。）

法基通 7-1-3（稼働休止資産） 稼働を休止している資産であっても、その休止期間中必要な維持補修が行われており、いつでも稼働し得る状態にあるものについては、減価償却資産に該当するものとする。

（注）他の場所において使用するために移設中の固定資産については、その移設期間がその移設のために通常要する期間であると認められる限り、減価償却を継続することができる。

法基通 7-1-4（建設中の資産） 建設中の建物、機械及び装置等の資産は減価償却資産に該当しないのであるが、建設仮勘定として表示されている場合であっても、その完成した部分が事業の用に供されているときは、その部分は減価償却資産に該当するものとする。

法基通 5-1-4（製造原価に算入しないことができる費用） 次に掲げるような費用の額は、製造原価に算入しないことができる。

(9) 生産を相当期間にわたり休止した場合のその休止期間に対応する費用の額

《参考判決等》

那覇地判平成 16 年 9 月 21 日（税資 254 号順号 9752）

平成 13 年法律第 6 号による改正前の法人税法 2 条 24 号【編注：現 23 号】、同法施行令 13 条によれば、減価償却資産からは事業の用に供していないものは除かれ、事業の用に供した日から償却費が損金に算入されることとなっている。いつから当該資産を事業の用に供したと認められるかについては、現に当該資産が使用されていなくても、事業の用に供するために必要な維持補修が行われており、いつでも稼働しうる状態にあるものは、事業の用に供されているものと解するのが相当である。賃貸建物についてみれば、少なくとも、当該建物が賃貸可能な状態に維持補修されており、賃借人の募集等が行われている場合には、現に賃貸されているか否かにかかわらず、事業の用に供しているものと認めるべきである。

事例 8 償却限度額の通算

質問

当社は、高知と東京に事業所があり、減価償却資産の償却方法は、各事業所別に選定しています。平成 10 年 3 月 31 日以前に取得した建物について、高知は旧定率法、東京は旧定額法により償却しています⁷。この度の申告において、高知は償却不足が、東京は償却超過が

⁷ 平成 10 年 4 月 1 日から平成 19 年 3 月 31 日までの間に取得した建物の償却方法は旧定額法、平成 19 年 3 月 31 日以後に取得した建物の償却方法は定額法のみになります（法令 48①、48 の 2①）。

生じましたが、償却限度額を通算して差し支えないでしょうか。

回答

他の事業所の資産と種類を同じくし、かつ、耐用年数が同一のものであっても、事業所ごとに償却の方法を選定しているため、償却超過額と償却不足額とを通算することはできないこととなります。したがって、償却限度額の計算は、事業所ごとに区分して行うこととなります。

解説

1 減価償却限度額の計算

種類等を同じくする減価償却資産の償却限度額については、減価償却資産の種類（その種類につき構造若しくは用途、細目又は設備の種類）の区分が定められているものについては、その構造若しくは用途、細目又は設備の種類を区分とし、2以上の事業所又は船舶を有する内国法人で事業所又は船舶ごとに償却の方法を選定している場合にあつては、事業所又は船舶ごとのこれらの区分とする）ごとに、かつ、当該耐用年数及びその内国法人が採用している減価償却資産の償却の方法の異なるものについては、その異なるごとに、当該償却の方法により計算した金額とされています（法規19）。

2 ご質問の場合

貴社の場合、他の事業所の資産と種類を同じくし、かつ、耐用年数が同一のものであっても、事業所ごとに償却の方法を選定しているため、償却超過額と償却不足額とを通算することはできないこととなります。したがって、償却限度額の計算は、事業所ごとに区分して行うこととなります。

なお、事業所ごとに償却の方法を選定しない場合の償却限度額の計算は、他の事業所の資産と種類を同じくし、かつ、耐用年数が同一のものについては、償却超過額と償却不足額とを通算することができることとなります。

《参考法令等》

法規19条（種類等を同じくする減価償却資産の償却限度額） 内国法人の有する減価償却資産で耐用年数省令に規定する耐用年数（令第五十七条第一項（耐用年数の短縮）の規定により耐用年数とみなされるものを含む。以下この項において同じ。）を適用するものについての各事業年度の償却限度額は、当該耐用年数に応じ、耐用年数省令に規定する減価償却資産の種類の区分（その種類につき構造若しくは用途、細目又は設備の種類が定められているものについては、その構造若しくは用途、細目又は設備の種類を区分とし、二以上の事業所又は船舶を有する内国法人で事業所又は船舶ごとに償却の方法を選定している場合にあつては、事業所又は船舶ごとのこれらの区分とする。）ごとに、かつ、当該耐用年数及

びその内国法人が採用している令第四十八条から第四十九条まで（減価償却資産の償却の方法等）に規定する償却の方法の異なるものについては、その異なるごとに、当該償却の方法により計算した金額とするものとする。

3 給与等

事例9 未払決算賞与

質問

当社では、労働協約等に定めはありませんが、決算賞与を支給することとしており、各人別に支給額を通知後、その支給額を当期の未払賞与として損金経理を行っています。

なお、支払日までに退職した者を除き、翌期開始の日から1ヶ月以内に通知した支給額を支払う予定ですが、未払賞与を当期に損金の額に算入することは認められるでしょうか。

なお、過去の調査でもこの処理について問題指摘等は受けておりません。

回答

支給日までに退職してしまった者に対して支給しないこととしていることから、未払賞与を損金の額に算入することは認められません。

解説

1 使用人賞与の取扱い

会計上、未払賞与については、すでに提供された役務に対していまだその対価の支払が終わらないものであるため、当期の費用として計上することとされています（企業会計原則注解 注5(3)）。

法人税法上、使用人賞与の損金算入時期は、原則としてその支払をした日の属する事業年度とされています（法令72の3三）が、次の①又は②の賞与の区分に応じ、それぞれに定める事業年度において支給されたものとして、所得の金額を計算することとされています（法令72の3一、二）。

- ① 労働協約又は就業規則により定められる支給予定日が到来している賞与（使用人にその支給額の通知がされているもので、かつ、支給予定日又は通知をした日の属する事業年度においてその支給額につき損金経理をしているものに限り、）については、支給予定日又は通知をした日のいずれか遅い日の属する事業年度
- ② 次に掲げる要件の全てを満たす賞与については、使用人にその支給額の通知をした日の属する事業年度
 - i その支給額を、各人別に、かつ、同時期に支給を受ける全ての使用人に対して通知をしていること。
 - ii iの通知をした金額を通知した全ての使用人に対し通知した日の属する事業年度終了の日の翌日から1ヶ月以内に支払っていること。
 - iii その支給額につきiの通知をした日の属する事業年度において損金経理をしていること。

2 ご質問の場合

貴社は、上記②による損金算入を想定されているようですが、上記② ii の要件を満たしていないことから、損金の額に算入することは認められません。

未払賞与のうち通知をした事業年度の損金として認めるものは、実際に支払いが行われたものと同視できるものに限定されていますので、支給日に在職する者のみに支給することとしている場合の通知は、上記② i の通知には該当せず、仮に退職者がなく通知した金額を全額支給したとしても、その場合の未払賞与は損金の額に算入されないこととされています（法基通 9-2-43）。

また、支給額の通知を行ったとしても支給日までの退職者に対して支給しなかった場合は、支給しなかった賞与の額だけでなく、賞与総額全体について損金の額に算入されないこととされています（逐条解説 951 頁）。

なお、過去の調査でも問題指摘等は受けていないとしても、今回は損金不算入になると考えます（東京地判昭和 46 年 3 月 30 日 TAINS-Z062-2710⁸他）

事例 10 役員退職金

質問

当社では、創業者である役員の退職に際して、退職金を支給することとしています。退職金の算定方法は、最高功績倍率法を用いることとしており、最高功績倍率の算定にあたっては、任意団体のデータに基づき、全国から同業類似法人を抽出して、その最高値を適用することとしています。このようにして算出した役員退職金は、適正額として損金算入が認められるでしょうか。

回答

一般的には最高功績倍率法でなく、平均功績倍率法によるべきと考えますが、同業類似法人の抽出件数が少ない上に退職給与を支払う法人が最高功績倍率を示す同業類似法人と極めて類似していることといった特段の事情がある場合には、最高功績倍率法を用いることも認められると考えられます。

なお、功績倍率の算定にあたって、任意団体のデータに基づき、同業類似法人を抽出した場合、抽出対象法人や抽出対象地域が不適切な場合には、同業類似法人の抽出について問題視される可能性があります。

解説

1 不相当に高額な役員退職給与の損金不算入

⁸ 信義則が争われて事例で、確定申告について税務署長が申告是認通知をしていたとしても、翌年同様の申告をすればよいというものではないとされている。

内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法 34②）。この場合の不相当に高額な部分の金額とは、退職給与の額が、役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国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の役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額（適正額）を超える場合におけるその超える部分の金額をいうこととされています（法令 70 二）。

2 役員退職給与の適正額の算定方法

(1) 原則的な算定方法

一般に次の方法があります（東京地判平成 25 年 3 月 22 日確定、税資 263-51-順号 12175）。

① 功績倍率法（法基通 9-2-27 の 3（注））

- i 平均功績倍率法（最終月額報酬×勤続年数×同業類似法人の平均功績倍率）
- ii 最高功績倍率法（最終月額報酬×勤続年数×同業類似法人の最高功績倍率）

② 1 年当たり平均額法（同業類似法人の 1 年当たり退職給与額の平均額×勤続年数）

平均功績倍率法は、上記のとおり、同業類似法人の役員退職給与の支給事例における平均功績倍率に、その退職役員の最終月額報酬及び勤続年数を乗じて算定する方法であり、①最終月額報酬は、通常、その退職役員の在職期間中における報酬の最高額を示すものであるとともに、退職の直前に大幅に引き下げられたなどの特段の事情がある場合を除き、その退職役員の在職期間中における法人に対する功績の程度を最もよく反映しているものといえること、②勤続年数は、法人税法施行令 70 条 2 号が明文で規定する「当該役員の内国法人の業務に従事した期間」に相当すること、③功績倍率は、役員退職給与額がその退職役員の最終月額報酬に勤続年数を乗じた金額に対し、いかなる倍率になっているかを示す数値であり、その退職役員の法人に対する功績や法人の退職給与支払能力など、最終月額報酬及び勤続年数以外の役員退職給与の額に影響を及ぼす一切の事情を総合評価した係数であるということができ、同業類似法人における功績倍率の平均値を算定することにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるものといえることからすれば、このような最終月額報酬、勤続年数及び平均功績倍率を用いて役員退職給与の適正額を算定する平均功績倍率法は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法人税法 34 条 2 項及び法人税法施行令 70 条 2 号の趣旨に最も合致する合理的な方法というべきであるとされています（静岡地判昭和 63 年 9 月 30 日税資 165 号）。

(2) 例外的な算定方法

前述のとおり、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合、あるいは、その抽出件数が僅少であり、かつ、その法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合など、平均功績倍率法によるのが不相当である特段の事情

がある場合に限って最高功績倍率法を適用すべき余地があると考えられます（東京高判昭和56年11月18日税資121号355頁）。

また、任意団体のデータに基づき同業類似法人を抽出する場合には、その法人の所在地と近接した経済事情が類似すると認められる地域に存する法人を対象とすることが重要であると考えられます。

1年当たり平均額法は、退職時の報酬（最終月額報酬）が高額又は低額な場合に適用が認められるものと考えられます（札幌地判昭和58年5月27日確定、税資130号541頁）。

3 ご質問の場合

同業類似法人の抽出件数が少ない上に退職給与を支払う法人が最高功績倍率を示す同業類似法人と極めて類似していることといった特段の事情がある場合には、最高功績倍率法を用いることが認められますが、そのような特段の事情がない場合には、最高功績倍率法を用いることは認められないと考えます。

また、功績倍率の算定にあたって、任意団体のデータに基づき、同業類似法人を抽出することについても、抽出対象法人がその団体の会員関与法人に限られ、抽出対象地域が全国となっている場合には、同業類似法人の抽出が合理的に行われているとは認められないと考えられます。

ところで、法人の清算に当たり、多額の役員退職金を支払い、その後の税務調査でその役員退職金が過大と認定され、納税が生じたところ、当該法人には納税資金がないことから、過大退職金を受け取った役員（株主）等に対して、第二次納税義務が課された事例があることにも留意が必要です（東京地判平成9年8月8日判例時報1629号43頁、TAINS888-0213）。

事例11 役員に対する保証料

質問

当社は金融機関から融資を受けるに当たり、当社の株主である社長が保証人となることを求められました。そこで、当社が社長に対して、この保証の対価として保証料を支払った場合、法人税法上損金の額に算入することができるのでしょうか。

回答

個人保証の対価として保証料を支払う場合、その保証料が合理的な基準に基づき算定されているときは、損金の額に算入することができます。

解説

1 保証料の損金算入

保証人となった者に保証料を支払うことは、債務保証という役務提供の対価に基づくも

のですから合理性があり、その事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額として損金の額に算入されます（法法 22③④）。

なお、支払う保証料の金額としては、信用保証協会の保証料率に基づくものと民間の保証会社の保証料率に基づくものが挙げられますが、これらについて損金算入のための参考とすべき料率としての妥当性を検討する必要があります。

信用保証協会の保証料率⁹については、制度運営上、必要な費用に充当することを予定するものであり、一般に利益を目的とするものでなく、その料率は低く設定されています。

これに対し、民間の保証会社の保証料率は、その保証の引受が営利行為を目的とするものでありその信用力の提供への対価であることから、その料率は信用保証協会と比べ、高くなっています。

一般に代表者が保証人となることは、それによる利益を目的とするものではないことから、信用保証協会の保証料率を援用して算出したものが合理的であると考えられます。

実際に民間の保証会社の保証料を参考として代表者に支払われた保証料について、適正な範囲を超える部分については保証料と認められず損金不算入とされた例もあります（宮崎地判平成 12 年 11 月 27 日確定、税資 249 号 731 頁¹⁰）ので注意が必要です。

2 役員給与に上乗せして支払われた場合の取扱い

事業年度の中途における保証開始に伴い、社長の負担が増した部分について期中において役員給与を改定し増額した場合には、原則として定期同額給与に該当しないことから損金不算入となります（法法 34①一、法令 69①一）。

そこで、役員給与と保証料をそれぞれ区別して支払うことにより、役員給与及び保証料のそれぞれについて損金の額に算入することが可能となります。

なお、社長に対して保証料として支払われた部分の金額は、給与所得ではなく、一般的には雑所得として取り扱われるものと考えられます。

3 保証料の各期の配分方法

保証料が一括で支払われた場合の各期の損金算入の配分方法は、①「保証料の額を保証期

⁹ 東京信用保証協会の保証料率については、平成 19 年 10 月 1 日から信用保証制度が変更され、信用保証協会の保証付き融資について保証協会と金融機関の間で責任共有制度が導入されました。この責任共有制度により原則として平成 19 年 10 月 1 日以降の保証協会の保証は 80%となり、残りの 20%は金融機関の負担となりました。したがって、保証協会への保証料は責任共有保証料率表に基づき算出されています。

これに対し例外的に同制度の対象外とされ、保証協会が 100%保証をする融資については、責任共有外保証料率表による保証料率が用いられています。ご質問の場合、社長は保証人として債務の 100%を保証することになりますので、責任共有外保証料率表によるのが合理的と考えられます。

¹⁰ この事件では年利 1%が適正率とされています。

間に応じて均等配分する方法」や②「保証協会の保証料の返戻額を基に算定する方法」が挙げられます。なお、②の「保証協会の保証料の返戻額を基に算定する方法」は、借入金を毎期末ごとに繰上完済したと仮定した場合に算出される保証料の返戻額をそれぞれ算出し、その算出された返戻額の前期末と当期末の差額を当期の保証料の額とする方法をいいます。

事例 12 給与課税される保険料と定期同額給与

質問

当社は、期初に社長を被保険者及び保険金受取人とする養老保険に加入しました。その際、保険料の支払は、保険料が若干安くなるため、月払ではなく年払としました。この場合、年払とした保険料相当額は、「定期同額給与」として損金の額に算入することが認められるのでしょうか。

回答

社長に対する給与として取り扱われる生命保険契約に係る保険料が年払であっても、「定期同額給与」については、社長が受け取る経済的利益が毎月おおむね一定であるかどうかで判断しますので、保険料相当額は、「定期同額給与」として損金の額に算入することが認められます。

解説

1 生命保険契約に係る保険料と定期同額給与との関係

死亡保険金及び生存保険金の受取人を被保険者（役員）又はその遺族とする養老保険契約に係る保険料は、その役員に対して給与を支給したのものとして取り扱われます（法基通 9-3-4(2)）。ところで、役員給与は、「定期同額給与」、「事前確定届出給与」、「利益連動給与」に該当しない場合には、損金の額に算入することが認められません（法法 34①）。

なお、定期同額給与には、継続的に供与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が毎月おおむね一定であるものが含まれることとされ（法法 34①一、法令 69①二）、法人が役員等を被保険者及び保険金受取人とする生命保険契約を締結して、その保険料の額の全部又は一部を負担した場合における、その負担した保険料の額に相当する金額で経常的に負担するものは、「毎月おおむね一定であるもの」に該当することとされています（法基通 9-2-9(12)、同 9-2-11(5)、逐条解説 895 頁）。

2 法人負担の保険料に関する個人への給与所得課税

法人が役員又は使用人のために負担した保険料について、現在ではほとんど考えられな

い程に低額かもしれませんが、月の保険料が 300 円以下¹¹である場合は、役員又は使用人に
対し給与所得として課税しないこととされています（所基通 36-32）。しかし、役員又は特
定の使用人のみを対象としている契約は、対象外とされています（所基通 36-32 本文ただし
書き）。

3 ご質問の場合

年払保険料相当額が「定期同額給与」に該当するかがポイントになりますが、継続的に供
与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が「毎月おおむね一定であるもの」
は、「定期同額給与」に含まれることとされています。

そして、保険料を年払で支払っていることからその支出が毎月行われないため、その供与
される経済的利益の額は「定期同額給与」に該当しないとも考えられます。しかし、「毎月
おおむね一定である」かどうかの判定は、法人が負担した費用の支出時期によるのではな
く、その役員が現に受ける経済的利益が「毎月おおむね一定である」かどうかで判断します
ので、その生命保険契約に係る年払保険料相当額は、「定期同額給与」として損金の額に算
入することが認められます。

なお、仮に月の保険料が 300 円以下であったとしても、社長のみを対象としていることか
ら、給与所得として保険料相当額につき課税されますので、注意が必要です。

事例 13 過大役員報酬の所得区分と青色専従者給与

質問

法人税において、役員報酬が過大であると否認された場合であっても、給与としての性
格は変わらず、受け取る側では給与所得としての取扱いを受けることになるかと理解してい
ます。

このような理解を前提に、青色事業専従者給与の支払いについても、過大であるとして
必要経費性が否認されても、その給与としての性格が法人税の場合と同様に否定されるこ
とはないことから、所得税の課税を受けることにより、相続税対策（生前贈与）が可能と
の意見もあるようですが、このような理解は正しいでしょうか¹²。

¹¹ 令和 8 年度税制改正において、使用人が深夜勤務に伴う夜食の現物支給に代えて支給する金銭について
所得税が非課税 1 回の支給額を 300 円以下から 650 円以下に引き上げることとされています（令和 7 年 12
月 26 日閣議決定、31 頁(11)。この取扱いは、少額不追及の観点から個別通達（昭 59 直法 6-5、直所 3-8）
で定めています。）が、この 300 円基準についての言及はされていないので、今後の通達改正等を確認
する必要があります。

¹² 筆者は、某大学院の教授からこのような行為は租税回避行為に当たるとして、研究テーマに考えている
学生がいることを聞いています。

回答

青色事業専従者給与に該当しない場合には、事業専従者の支払を受けた対価の額は、事業者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得の金額の計算上「ないものとみなす」とされ、事業専従者は、所得税法上、給与を受取っていないことになります。

したがって、給与ではなく贈与とされ、贈与税が課されることになると考えます。

解説

1 過大役員報酬の取扱い

(1) 支払者（法人）側の取扱い

内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額については、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないと規定しています（法法 34②）。

(2) 受領者（役員個人）の取扱い

俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得を給与所得と規定しています¹³（所法 28①）。また、判例では「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」（最二小判昭和 56 年 4 月 24 日税資 117 号 316 頁）として給与所得の意義が示されています。

このように法人税においては、上記（1）のとおり過大役員給与については損金性は否定されるものの、所得税においては、上記（2）のとおり、その受取額についての給与該当性が否定されていないことが確認できます。

2 過大青色事業専従者給与の取扱い

(1) 青色事業専従者給与の取扱い

イ 支払者（事業者個人）側の取扱い

青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族（15 歳未満である者を除く。）で専らその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事するもの（青色事業専従者）が

¹³ 法人が役員に対して経済的利益を供与した場合であっても、所得税の課税の対象とされない程度のもの（所基通 36-21 以下）で、法人がこれを給与として経理していない場合には法人税においても、これを役員給与とは取り扱わないこととされています（法基通 9-2-10）。

その事業から青色事業専従者給与に関する届出書に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、所得税法 56 条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る前記各所得の金額の計算上必要経費に算入すると規定しています（所法 57①）。

《参考法令等》

第 56 条（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例） 居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとし、かつ、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。この場合において、その親族が支払を受けた対価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす。

ロ 受領者（青色事業専従者）の取扱い

青色事業専従者にあつては、支払者の各所得の金額の計算上必要経費に算入された年分の給与所得に係る収入金額とすると規定しています（所法 57①）。

(2) 青色事業専従者給与が過大な場合の取扱い

イ 支払者（事業者個人）側の取扱い

上記（1）イ）のとおり、青色事業専従者給与は「青色事業専従者給与に関する届出書に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、所得税法 56 条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、・・・必要経費に算入する。」とされていることから、労務の対価として相当であると認められないもの、すなわち青色事業専従者給与が過大な場合は、必要経費に算入されず所得税法 56 条の規定を適用することになります。

所得税法 56 条では、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由に

よりその事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者のその事業に係る各所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとされています。

したがって、過大青色事業専従者給与は青色事業者の必要経費には算入されないことになり、この点においては、上記（１（１））の法人税の取扱いと整合的であることが確認できます。

ロ 受領者（事業専従者）の取扱い

所得税法 56 条では、その後段において、事業専従者については、支払を受けた対価の額は、事業者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得の金額の計算上「ないものとみなす」とされています。

このため、事業者からの支払いは「ないものとみなす」ことから、事業専従者は、所得税法上、何も受取っていないこととなります。加えて、「みなす」ことから、事業者等からの合理的反証がなされてもこれが覆ることはないこととなります。

この点について、次に掲げる個別通達により、過大相当部分の金額については、贈与により取得したものとするとされています。

《参考法令等》

直審（資）4（例規）昭和 40 年 10 月 8 日「青色事業専従者が事業から給与の支給を受けた場合の贈与税の取扱いについて」

（青色事業専従者が事業から給与の支給を受けた場合）

1 青色申告書（所得税法第 2 条（（定義））第 1 項第 39 号〔現行＝第 40 号〕に規定する申告書をいう。）を提出することにつき税務署長の承認を受けている者（以下「青色申告者」という。）と生計を一にする配偶者その他の親族（年令 15 才未満である者を除く。）のうち、もっぱら当該青色申告者の営む事業で不動産所得、事業所得または山林所得を生ずべきものに従事する者（以下「青色事業専従者」という。）が当該事業から給与の支給を受けた場合において、その支給を受けた金額がその年における当該青色事業専従者の職務の内容等にてらし相当と認められる金額をこえるときは、当該青色事業専従者は当該青色申告者からそのこえる金額に相当する金額を贈与により取得したものとする。

（職務の内容等にてらし相当と認められる金額の判定）

2 「1」において、青色事業専従者が従事する事業から支給を受けた給与の金額が当該青色事業専従者の職務の内容等にてらし相当と認められるかどうかは、その年に現実に支給を受けた給与の金額について、当該事業またはその地域における当該事業と同種、同規模の事業に従事する者で、当該青色事業専従者と同性質の職務に従事し、かつ、能力、職務に従事する程度、経験年数その他の給与を定める要因が近似すると認められるものを受ける給与の金額を基として判定するものとする。

3 ご質問の場合

法人税法 34 条 2 項により、過大役員給与とされた場合であっても、給与そのものの性格が否定されるものではなく、その支払いを受けた役員は、所得税にあつては給与所得として取り扱われることを確認したが、過大青色事業専従者給与については、判例が示した給与所得の意義から給与の性格を有するようには思われますが、所得税法 56 条によって給与該当性を議論するまでもなく、支払いの存在自体が否定されていることから、所得税の課税を受けることによる相続税対策（生前贈与）としては成立しないと考えられます。

なお、実務において過大青色事業専従者給与が受取（事業専従者）側において、どのように取り扱われているのかについては興味深いところです¹⁴。

¹⁴ 中村澄和「（税務考察）課題青色事業専従者給与の贈与課税について－課題役員給与の取扱いとの比較において－」国税速報、令和 8 年掲載予定

4 寄附金等

事例 14 売上値引

質問

当社は親会社P社の専属下請会社として、P社からの受注を受け、当社が製造する製品の全てをP社に販売しており、P社以外の製品の製造や販売等は禁じられています。

当社とP社との間では、当社の予算計画を策定するために、P社が当社の期首の前日までに製品の取引価格（当初取引価格）を設定して通知することとしており、その後、期末までの間に行われる実際原価計算等を基礎として、最終的な取引価格（最終決定価格）が決定されています。

また、受注代金の決済は、毎月末行うこととしているため、最終決定価格が決まるまでは、当初取引価格で決済を行い、最終決定価格が決まった後は、最終決定価格によって行っています。

会計処理としては、一旦、当初取引価格により売上高を計上した後に、最終決定価格が決定された段階で、最終決定価格が当初取引価格より下がっている場合には、その差額を売上値引として処理をしています。この売上値引がP社に対する利益供与として寄附金の額とされることはないでしょうか。

回答

当初取引価格は、貴社の予算計画を策定するために通知されているもので、後に改訂が予定された暫定的なものとして取り扱われており、実際原価計算等によって最終決定価格を決定したことが不合理又は税負担を逃れるための恣意的な利益調整であるとは考えられません。

したがって、最終決定価格が貴社とP社における実際の取引金額であると認められますので、会計処理で売上値引を行っていたとしても、P社に対する利益供与があったとは認められず、寄附金の額に該当しないと考えられます。

解説

1 寄附金の額の定義

寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が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（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除きます。）をした場合における金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は経済的な利益のその供与の時における価額によるものとされています（法法 37⑦）。

更に、資産の低額譲渡等があった場合には、時価と対価の差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれるものとされており（法法 37⑧）、

ここでいう実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる場合とは、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しない場合を指すと解されています（東京地判平成 20 年 2 月 22 日 税資 258 号-43 順号 10901）。

そして、実績に基づいて行われる原価計算によって算定される実際原価を基礎として、それに一定の損益算定方法により導かれる損益を加算するという手法により、取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動のあり方として一概に不合理であるとまでは断ずることができず、その原価計算等の内容について不合理な点がなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価されるものであれば、最終決定価格が実際の取引金額であるとされています（東京地判平成 26 年 1 月 24 日確定、税資 264 号-12 順号 12393）¹⁵。

2 ご質問の場合

当初取引価格は、貴社の予算計画を策定するために通知されているもので、後の改訂が予定された暫定的なものとして取り扱われており、実際原価計算等によって最終決定価格を決定したことが不合理又は税負担を逃れるための恣意的な利益調整であるとは考えられません¹⁶。

したがって、最終決定価格が貴社と P 社における実際の取引金額であると認められますので、会計処理で売上値引¹⁷を行っていたとしても、P 社に対する利益供与があったとは認められず、売上値引は、寄附金の額に該当しないと考えられます。

事例 15 低利融資と適正利率

質問

当社の 100%子法人である X 社は、業績不振により銀行から新たに融資を受けることが難しい状況であることから、当社は、当面の運転資金を X 社に対し無利息貸付けすることにしました。この無利息貸付けについては、税務上どのように取り扱われるのでしょうか。

また、親子会社間で貸付けをする場合、適正利率はどのように計算するのでしょうか。

¹⁵ 関連会社に対する売上値引きが、業績の悪化した関連会社に対する経済的利益の無償供与（寄附金）に該当するとされた事例があります（東京高判平成 4 年 9 月 24 日 税資 192 号 546 頁）。

¹⁶ 販売代金の額が確定していない場合において、確定した販売代金の額が見積額と異なるときは、その差額は、確定した日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入することになります（法基通 2-1-1 の 10）。

¹⁷ 売上値引の事実が生じた場合には、それらの事実が生じた事業年度の損金の額に算入することになります（法基通 2-1-1 の 11）。

回答及び解説

1 無利息貸付けの原則的取扱い

法人が、他の者に対して無利息で金銭を貸し付けた場合においては、債務者に対して通常受け取るべき利息相当額の経済的利益の供与があったものと認められ（法法 37①⑦⑧）、子会社等の整理・再建のために必要なもので一定の要件を満たすもの等（法基通 9-4-1、9-4-2、9-4-6 の 3）の特段の事情がない限り、寄附金として取り扱われます。

なお、債務者においては、債権者に対して通常支払うべき利息相当額の経済的利益の供与を受けたものと認められ、受贈益として取り扱われます（法法 25 の 2）。ただし、受贈益は支払利息と相殺される（支払利息を計上しない分、所得は減少していない）ため、所得金額に影響はありません。

2 完全支配関係がある法人間の無利息貸付け（グループ法人税制）

法人による完全支配関係がある法人間において寄附があった場合には、寄附を受けた側の受贈益の額に対応する寄附金の額については、全額損金の額に算入されないこととなり（法法 37②）、寄附した側の寄附金の額に対応する受贈益の額については、全額益金の額に算入されないこととなります（法法 25 の 2①）。

また、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに、同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなり、その経済的利益を供与した側においてその経済的利益の額が寄附金の額に該当するときには、寄附金の額に対応する受贈益の額について益金の額に算入されないこととなります（法基通 4-2-6）。

完全支配関係がある子法人の法人株主にあつては、寄附修正が必要となります（法令 9 七、119 の 3⑨）。

3 あるべき金利（適正利率）について

複数の借入先から調達した資金を一元的に集中管理して、必要に応じて子会社に貸し出す方法を採用していた場合の適正金利が争われた事件（鹿児島地判平成 13 年 10 月 1 日税資 251 号-順号 8988）において、裁判所の次のような判断をして、処分行政庁が主張した平均借入利率によることを認めている。

《参考判決等》

鹿児島地判平成 13 年 10 月 1 日

法人は、一般に、適正利率で金員を貸し付けることにより運用益を保有することができるのであるから、これに反して適正利率よりも低利で貸付けた場合には、法人は、原則として、適正利率と貸付利率との差額の運用益相当額の経済的利益（収益）を貸付先に無償で供与し

たことになるかと解され、法人が借入金をもって貸し付けた場合（いわゆるひもつき見合いの関係にある場合）、借入金の借入利率を適正利率と見るのが相当である。これに対し、法人が借入金をもって貸付けているが、いずれの借入金をもって貸付けがなされているか特定できず（いわゆるひもつき見合いの関係にない場合）、かつ、借入金の借入利率が同一でないなど一定の事情の下では、法人の借入状況や市中金利の動向等の事情を総合して、適正利率を指定するのが相当である。

これを本件についてみるに、本件各貸付けは原告の本件借入先からの借入れとひもつき見合いの関係にはないが、原告は、本件借入先からの借入金をもって本件各貸付けをしているから、適正利率を指定するに際しては、原告の本件借入先からの借入利率（いずれも同一ではない。）を基準として、できる限りこれを平準化することが望ましく、その平均借入利率に依拠することも合理的であり、平均借入利率が市中金利と比較してこれを上回らないなど、その合理性を欠くとはいえない事情がある場合には、本件借入先からの平均借入利率をもって適正利率とすることにも合理性があるというべきである。

処分行政庁が主張した平均借入利率の算式¹⁸

当該事業年度の原告の支払利息 ÷ 当該事業年度の原告の各月の平均借入金残高の
合計 = 当該事業年度の平均借入利率

なお、貸付側に借入金がない場合には、上記判決がいう「適正利率で金員を貸し付けることにより運用益」から考えると定期預金金利によることが相当であるように考えられます。また、場合によっては、所得税基本通達 36-49（利息相当額の評価）後段の取扱いを参考にして租税特別措置法 93 条 2 項の利子税特例基準割合¹⁹によることも考えられます。

《参考法令等》

所基通 36-49（利息相当額の評価） 使用者が役員又は使用人に貸し付けた金銭の利息相当額については、当該金銭が使用者において他から借り入れて貸し付けたものであることが明らか場合には、その借入金の利率により、その他の場合には、貸付けを行った日の属する年の租税特別措置法第 93 条第 2 項《利子税の割合の特例》に規定する利子税特例基準割合による利率により評価する。

措法 93 条（利子税の割合の特例） 2 前項に規定する利子税特例基準割合とは、平均貸付割合（各年の前々年の九月から前年の八月までの各月における短期貸付けの平均利率（当該各月において銀行が新たに行った貸付け（貸付期間が一年未満のものに限る。）に

¹⁸ 平均調達金利については、所得税基本通達 36-28(2)において「例えば、当該使用者が貸付を行った日の前年中又は前事業年度中における借入金の平均残高に占める当該前年中又は前事業年度中に支払うべき利息の額の割合など合理的に計算された利率をいう。」とされており、具体的な計算については『所得税基本通達逐条解説〔令和 8 年版〕』334、335 頁（大蔵財務協会、令和 8 年）に設例が示されている。

¹⁹ 利子税特例基準割合（1.3%）＝平均貸付割合（令和 7 年 11 月 28 日財務省告示 305 号で 0.8%）＋0.5%

係る利率の平均をいう。)の合計を十二で除して計算した割合として各年の前年の十一月三十日までに財務大臣が告示する割合をいう。以下同じ。)に年〇・五パーセントの割合を加算した割合をいう。

4 ご質問の場合

貴社とX社との間には完全支配関係があるため、無利息貸付けをした貴社においては、通常受け取るべき利息相当額が益金の額に算入され、かつ、それと同額の寄附金の額が全額損金の額に算入されないこととなり、併せて、子法人X社の株主として寄附修正を行うこととなります。

〈当社：債権者〉

(借方)		(貸方)	
寄附金 (全額損金不算入)	×××	受取利息 (益金算入)	×××

また、通常の場合、無利息貸付けを受けたX社においては、通常支払うべき利息相当額が支払利息として損金の額に算入され、かつ、それと同額の受贈益の額が全額益金の額に算入されないこととなります。しかし、このように完全支配関係がある法人間において無利息貸付けがあった場合には、受贈益について益金の額に算入されないこととなることから、債務者の所得金額が減少することとなります。

〈X社：債務者〉

(借方)		(貸方)	
支払利息 (損金算入)	×××	受贈益 (全額益金不算入)	×××

事例 17 利子の棚上げと未収利息の計上

質問

更生会社であるA社は、令和7年5月に更生計画認可の決定を受けました。その更生計画では、当社(年1回3月決算)の有するA社宛更生債権1億円のうち、3,000万円は、更生計画認可の決定後3ヶ月以内に弁済され、残債権7,000万円については、令和10年5月末まで元本及び利子が棚上げされることとなっています。

当社の棚上げされることとなる利息につき、令和8年3月期において、未収利子として益金の額に算入する必要はあるでしょうか。

回答

令和8年3月期において、未収利子として益金の額に算入する必要はありません。

解説

1 利子(利息)の計上方法

貸付金の利子の計上については、利子の計算期間の経過に応じて収益計上する発生主義を原則としつつ、一般事業法人については、継続適用を前提にいわゆる利払期基準によることも認められています（法基通 2-1-24）。しかし、貸付金や貸付金に係る債務者に次の事実が生じたことにより、その利子を回収することが著しく困難である場合については、未収利子を計上しないで現実に支払を受けた日に計上することが認められています（法基通 2-1-25）。

- ① 債務者が債務超過に陥っていることその他の理由により、その支払を督促したにもかかわらず、その貸付金から生ずる利子の額のうちその事業年度終了の日以前 6 月（その事業年度終了の日以前 6 月以内に支払期日がないものは、1 年。以下「直近 6 月等」という。）以内にその支払期日が到来したもの（最近発生利子）の全額がその事業年度終了の時において未収となっており、かつ、直近 6 月等以内に最近発生利子以外の利子について支払を受けた金額が全くないか又は極めて少額であること
- ② 債務者につき更生手続が開始²⁰されたこと
- ③ 債務者につき債務超過の状態が相当期間継続し、事業好転の見通しが無いこと等の事由が生じたため、元本である貸付金等の回収ができない場合
- ④ 更生計画認可の決定、債権者集会の協議決定等によりその元本である貸付金について相当期間（おおむね 2 年以上）棚上げされることとなったこと

ところで、上記④に「更生計画認可の決定」と「債権者集会の協議決定」があった場合が掲げられていますが、これらは法人税基本通達 9-6-1《金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ》にも掲げられており、債務者の状況を客観的にみて現実に利子を回収することが困難である事情を例示したものですので、これらと同様の事例として「行政機関又は金融機関その他の第三者のあっせんによる当事者間の協議」による貸倒れを認めることとされており、同様の事情がある場合に、当事者間の協議により貸倒処理まではいかなくても支援策の一環として、未収利子の棚上げを行ったときは、その実情から未収利子の計上を見合わせても差し支えないものと解されています（国税庁質疑応答）。

2 ご質問の場合

債務者 A 社について更生計画認可の決定があったことにより、貴社の貸付金について 3 年間棚上げされることとなっていますので上記④に該当し、その棚上げされた利子については、実際にその利子の支払を受けるまで収益計上を見合わせて、益金の額に算入しないことができることとなります。

したがって、令和 8 年 3 月期において、未収利子として益金の額に算入する必要はありません。

²⁰ 手続の開始決定ではなく、申立てがあった場合とされています（逐条解説 201 頁）。欠損金の繰戻しによる還付の特例（法法 80④）においても同様に取り扱われています（法基通 17-2-5）。

5 交際費等

事例 18 特定取引先に対する売上割戻しの上乗せ

質問

当社は、当社の得意先である販売会社に対して、売上高に比例して一定の基準により売上割戻しを金銭により行っています。得意先のうちX社については、特に売上に貢献しているので通常の得意先の売上割戻しの金額に5%上乗せしています。

この場合、売上割戻しによる金銭の支出及び上乗せした金額について、交際費等に該当するのでしょうか。

回答

売上割戻しによる金銭の支出及び上乗せした金額は、交際費等に該当しません。

解説

1 売上割戻しと交際費の区分

法人がその得意先である事業者に対し、売上高又は売掛金の回収高に比例して金銭で支出する売上割戻しの費用及びこれらの基準のほか得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用は、交際費等に該当しないものとされとされています(措通 61 の 4(1)-3)。

売上割戻しは、一定期間に多額又は多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額等をいうものであり、これは古くからの商慣習として根付いている通常の企業行動です。したがって、相手方の歓心を買うために行われる贈答等とは区別されるべきもので、そのことが通達において明記されています。

また、売上割戻しは、売上高等の金額に比例してその割戻し金額が決定されるのが通常と考えられますが、売上高等の金額以外にも割戻し金額を決定する要素は考えられ、そうした要素を勘案して金額を決定したとしても交際費等に該当しないこととされています。

なお、「得意先である事業者に対し金銭を支出する」とは、得意先である事業者自体に対して金銭を支出することをいいますから、その金額はその割戻しを受けた事業者の収益に計上されることとなり(措通 61 の 4(1)-3(注)1)、仮に、得意先である販売店の代表者に対して売上割戻しとして金銭を交付した金銭については、職務上の影響力のある特定の者に便宜を図ってもらうため、あるいは単なる謝礼としての金銭の交付と考えられますから、売上割戻し等には該当せず、交際費等に該当します(措通 61 の 4(1)-15(9))²¹。

²¹ 製造業者又は卸売業者が専ら自己の製品等を取り扱う特約店等の従業員等に対し、その者の外交販売に係るその製品等の取扱数量又は取扱金額に応じてあらかじめ明らかにされているところにより交付する金品の費用については、交際費等には該当しないこととなっています(措通 61 の 4(1)-14)

2 ご質問の場合

得意先である販売会社に対する金銭による売上割戻し等は、得意先との商行為の一環として行われるものであり、単なる贈与行為とは性質が異なりますので交際費等には該当しないと考えられます。

また、X社に対する上乘せ金額については、売上割戻し等とは異なるものと考えられますが、売上割戻し等の基準がすべての得意先で同一のものでなければならないということもありませんし、状況に応じて異なる基準をもって割戻し金額を決定したとしても、異なる基準を用いることに合理性があれば売上割戻し等として取り扱われます。

《参考法令等》

措通 61 の 4(1)-3 (売上割戻し等と交際費等との区分) 法人がその得意先である事業者に対し、売上高若しくは売掛金の回収高に比例して、又は売上高の一定額ごとに金銭で支出する売上割戻しの費用及びこれらの基準のほかに得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用は、交際費等に該当しないものとする。

(注)1 「得意先である事業者に対し金銭を支出する」とは、得意先である企業自体に対して金銭を支出することをいうのであるから、その金額は当該事業者の収益に計上されるものである。

2 … (略) …

措通 61 の 4(1)-15 (交際費等に含まれる費用の例示) 次のような費用は、原則として交際費等の金額に含まれるものとする。ただし、措置法第 61 条の 4 第 4 項第 2 号の規定の適用を受ける費用を除く。

(9) 得意先、仕入先等の従業員等に対して取引の謝礼等として支出する金品の費用 (61 の 4(1)-14 に該当する費用を除く。)

事例 19 社長の友人との会食費用の負担

質問

当社 (衣料品の製造業) の社長がその友人である食料品のメーカーの社長と会食をした際に支出した費用を当社が負担しました。この場合、負担した金額が 1 人当たり 10,000 円を超えている場合又は一定の書類が保存されていない場合には交際費等に該当するのでしょうか。

回答

貴社が飲食のために支出した費用は交際費等に該当せず、給与に該当します。

解説

1 給与と交際費の区分

交際費等に該当するかどうかの判定基準である3要件²²には、「支出の相手方が事業に関係ある者等であること」という要件がありますが、この事業に関係ある者等には自社の従業員等も該当します。ただ、従業員等²³への飲食の提供等は、給与として支給される場合もあり、また、慰安目的であっても通常の福利厚生²⁴の範囲内とされる場合もあります。

ただし、機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支出したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもので、個人が負担すべきものである場合には、その費用については、その個人に対する給与として取り扱われます（措通 61 の 4(1)-12(3)）。

これは、会社が接待費等の名目で費用を負担した場合においても、その支出が法人の事業に関係がなかったり、事業に関係があるかどうか不明であったりする場合に、その費用が個人に関係があると認められる場合には、その個人に対する給与として取り扱うことが実情に即していると考えられるためです。

2 ご質問の場合

貴社が負担した飲食にかかる費用については、その飲食費が1人当たり10,000円以下で一定の書類を保存しているかどうかの判定を行う以前に、その支出する目的が会社の業務に関係がない（貴社は衣料品の製造会社であり、その飲食に参加した社長の会社は、食料品メーカー）と考えられることから、社長個人にかかる費用を貴社が負担したとして取り扱うことが妥当であり、社長に対する給与として取り扱われると考えられます（法基通 9-2-9(9)）。

また、所得税法においても、使用者から役員又は使用人に交際費、接待費等として支給される金品は、使用者の業務のために使用すべきものとして支給され、そのために使用したことの事績の明らかなものを除いて、その支給を受ける者の給与等とするとされています（所基通 28-4 ただし書）。

《参考法令等》

措通 61 の 4(1) - 12 (給与等と交際費等との区分) 従業員等に対して支給する次のようなものは、給与の性質を有するものとして交際費等に含まれないものとする。

- (1) 常時給与される昼食等の費用
- (2) 自社の製品、商品等を原価以下で従業員等に販売した場合の原価に達するまでの費用

²² 「支出の相手方」が、その法人の事業に関係ある者等であること。「支出の目的」が、その法人とその事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであること。「支出の基因となる行為の形態」が、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること。

²³ 従業員等とは、役員及び従業員をいうとされています（措通 61 の 4(1) - 7(注)）。

(3) 機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの

法基通 9-2-9 (債務の免除による利益その他の経済的な利益) 法第 34 条第 4 項《役員給与》及び法第 36 条《過大な使用人給与の損金不算入》に規定する「債務の免除による利益その他の経済的な利益」とは、次に掲げるもののよう、法人がこれらの行為をしたことにより実質的にその役員等（役員及び同条に規定する特殊の関係のある使用人をいう。…(略)…）に対して給与を支給したと同様の経済的効果をもたらすもの（明らかに株主等の地位に基づいて取得したと認められるもの及び病氣見舞、災害見舞等のような純然たる贈与と認められるものを除く。）をいう。

(9) 役員等に対して機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの

所基通 28-4 (役員等に支給される交際費等) 使用者から役員又は使用人に交際費、接待費等として支給される金品は、その支給を受ける者の給与等とする。ただし、使用者の業務のために使用するべきものとして支給されるもので、そのために使用したことの事績の明らかなものについては、課税しない。

事例 20 就職内定者の研修費用

質問

当社では、入社後の勤務等が円滑に進むことを期待して就職内定者を集めて、会社の考え方等を認識させることなどを内容とする研修会を行いました。この研修会は、当社の本社ビル内において 2 日間かけて行いました。

この研修等に要する費用は、すべて当社が負担していますが、このような就職内定者に対する支出が交際費等として取り扱われた裁判例があると聞きました。当社の今回の研修会に関する支出内容は次のとおりですが、交際費等に該当するのでしょうか。

- ① 宿泊代（遠方からの参加者のホテル宿泊代）
- ② 交通費
- ③ 宴会費用（会議終了後に慰労会として近隣のホテルの宴会場において開催されるもの）
- ④ 研修のための資料費用等

回答

貴社が支出した費用のうち研修会に関連する費用は、会議費に該当し、交際費等に該当しません。宴会費用は、原則として交際費等に該当しますが、1 人当たり 10,000 円以下の飲食費の特例規定の適用を受ける場合には、交際費等に該当しません。

解説

1 会議費と交際費等

交際費等の規定においては、交際費等から除外される費用が列記されており、この中の一つに「会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用」が掲げられ（措令 37 の 5②ニ）、会議に際して社内又は通常会議を行う場所において通常供される昼食の程度を超えない飲食物等の接待に要する費用はこれに該当するとされています（措通 61 の 4(1)-21）。

したがって、会議費用の一環としての飲食費で交際費等から除外されるためには、社内又は通常会議を行う場所において通常提供される昼食の程度を超えない飲食物の提供である必要があります。

もちろん、会議や商談といった名目で実際には単なる飲食を行っただけではこの適用はなく、会議、商談の実態を伴っているものについて適用があることはいうまでもありません。なお、ここにいう「通常供与される昼食の程度」とはどの程度のものを指すかについては明確な基準は存在しません。したがって、個々の事案ごとに判断する必要があります。

ところで、1人当たり 10,000 円以下の飲食費については、従業員その他社内関係者だけで行った飲食等を除き（措法 61 の 4⑥本文かっこ書）、会議費等であるかどうかにかかわらず交際費等から除外されていますが、上記のような会議費としての飲食費の取扱いについては変更がありませんので、たとえ 1人当たり 10,000 円を超える飲食費であっても会議にかかるものとして通常要するものと認められる場合には、交際費等には該当しません（措通 61 の 4(1)-21(注)2）。

2 ご質問の場合

貴社が行った研修会は、開催場所が貴社の本社ビル内であること等からみて、参加者の宿泊代、交通費を通常要する範囲内で負担することに特に問題はないと考えられますので、研修のために必要な費用（①宿泊代、②交通費、④会議のための資料費用等）については、会議費に該当し、交際費等に該当しません。③の宴会費用については、会議のために必要な費用とは考えられませんので、原則として交際費等に該当しますが、1人当たり 10,000 円以下の飲食費の特例の規定の適用を受ける場合には、交際費等から除外されます（措法 61 の 4④二、⑥、措令 37 の 5①、措規 21 の 18 の 4）。

3 就職内定者への研修等が交際費とされた事例

ご指摘の交際費等とされた裁判例ですが、その事例は、宴会場を借りて行われたもので、役員挨拶や会社説明、自己紹介などを行った後、会食に移り、酒類も提供され、1人当たり約 2 万円の酒食が提供されたものです（さいたま地判平成 16 年 2 月 4 日税資 254 号-42 順号 9549）。

《参考判決等》

さいたま地判平成 16 年 2 月 4 日

採用内定者に対し、会社の内容を説明したり、入社後スムーズに会社の業務につけるよう行ういわゆる事前研修を行うことは、一定の必要性が認められるから、それに伴う合理的な範囲の費用は会議費、採用費、又は研修費に該当し、交際費等に当たらないものと解される。

しかし、会議等に伴い飲食が提供された場合に交際費等から除外されるのは、「会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用」（措置法施行令 37 条の 2 第 2 号）に止まるのであり、その規定ぶりから、その範囲は普通一般に観念される昼食費用を超えない程度のものが想定されていると解される。そして、一つの基準として通達 61 の 4-(1)21 は「会議に際して社内又は通常会議を行う場所において通常供与される昼食の程度を超えない飲食物の接待に関する費用は、原則として措置法令第 37 条の 5 第 2 号に該当する『会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用』に該当するものとする」としていることが認められるところ、内定者研修会も広い意味で会議に類するから、そこで提供される飲食についても原則として上記施行令や通達にしたがい「通常供与される昼食の程度を超えない」程度のものに限り交際費等に該当せず、それを超えるものは交際費等に該当すると解するのが相当である。

これを本件についてみるに、本件の懇親会は、別表 5 のとおり、G ホテルや H 大宮店の宴会場を借りて 48 ないし 90 名の出席者により約 3 時間かけて行われたこと、その内容は、冒頭に役員挨拶や会社説明、自己紹介などを行った後、会食に移り、酒類も提供されて、一人当たり 8602 円から 1 万 1167 円の酒食が提供されたことが認められる。

上記事実によれば、本件懇親会はたしかに内定者の事前研修としての意義もないとはいえないが、提供された一人当たり飲食の費用に照らせば、その程度は通常供与される昼食の程度を超えるというべきであるから、上記費用は、措置法施行令第 37 条の 5 第 2 号に規定する「会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用」に該当せず、交際費等に該当するというべきであり、同旨の被告の判断に誤りはない（上記費用には、実質、会場借用費としての性格が一部含まれると理解しても同様である。）。もっとも、内定者に対する説明、事前研修等は、即戦力の養成等の観点から普通の会議とはやや性格を異にする面があり、それらの回数や会場などからして濫費のおそれは少なく、上記の内定者懇親会の食事費用程度は社会常識的に見て採用費や研修費として許容されて然るべきではないかとする余地はたしかにある（現に、被告も従前はこれらの費用を交際費等と扱ってこなかったことが認められる。）。しかし、これらのことを考慮しても、現行法令上の解釈としては、前記の結論はやむを得ない。

6 不動産の譲渡等

事例 21 買戻条件付譲渡

質問

当社は、マンション開発を計画して銀行から資金を借り入れて土地を購入しましたが、マンション開発計画が思うように進みませんでした。

その後、銀行から土地を売却して融資の弁済に充てるように督促を受けるに至り、第三者の売却先を探したものの、手を尽くしても買い手が見つからなかったため、土地を関係会社であるX社に対して、対価3億円として買戻条件付きで譲渡し、その譲渡資金で融資を弁済しました。

譲渡から約1年後にはX社の資金(5億円)で土地の上に建物が建設されましたが、その後、当社の自己資金8.5億円で本件土地及び建物を買い戻していますが、短期間のうちに買い戻していることから、仮装取引として譲渡がなかったとされることはないでしょうか。

なお、当社からX社の譲渡及びX社から当社への譲渡のいずれについても、売買契約書を作成して実際に売買代金(適正価額)の決済を行っています。また、売買を原因とした所有権移転登記も行っており、X社において登録免許税及び不動産取得税等も負担しています。

回答

貴社及びX社の記名押印のある売買契約書が存在し、その都度、代金の支払も現実になされ、売買を原因とした所有権移転登記が経由されており、X社においても土地を取得後に建物を建設し、登録免許税・不動産取得税等を負担しながらも、相応の利益を得ていることから、経済取引としての合理性を欠いた譲渡損の計上を唯一の目的としてなされた取引とされることはないと考えます。

解説

1 買戻条件付譲渡

法人税においては、法人が債務の弁済の担保としてその有する固定資産を譲渡した場合において、その契約書に次の全ての事項を明らかにし、自己の固定資産として経理しているときは、その譲渡はなかったものとして取り扱うこととされています(法基通2-1-18前段)。

なお、この場合において、その後次の要件のいずれかを欠くに至ったとき又は債務不履行のためその弁済に充てられたときは、これらの事実の生じたときにおいて譲渡があったものとして取り扱うこととされています(同通達後段)。

- ① 当該担保に係る固定資産を当該法人が従来どおり使用収益すること。
- ② 通常支払うと認められる当該債務に係る利子又はこれに相当する使用料の支払に関する定めがあること。

この取扱いは、形式上買戻条件付譲渡又は再売買の予約とされているものであっても、上記のような要件を具備しているものは、同様に取り扱うこととされています(同通達括弧書

き)。

ところで、土地の評価損は、原則、損金の額に算入することが認められないことから、親子会社等の関係会社間で含み損のある土地の売買が行われ、含み損を譲渡損として実現させた場合で、しかもその譲渡取引に買戻条件が付されているときには、譲渡損の計上を唯一の目的とした取引であって、真に当事者間で所有権を移転する意思がなかったのではないかという疑念が生じることは否定できません。

例えば、①売買契約書に売主の義務とされた所有権の移転登記が履行されていないこと、②同契約後においても、引き続き売主を賃貸人とした賃貸借契約が継続していること、③新たな賃借人との賃貸借契約においても売主が賃貸人になっていること、など通常の不動産取引に比べ不自然なものである場合には、譲渡がなかったものと認められることになると考えられます(国審平成13年5月29日裁決事例集61集413頁)。

しかしながら、売買契約書等の書類が完備され、代金の支払、土地の引渡し及び所有権移転登記がいずれも実行されている場合においては、買戻条件付きであっても、例えば譲受法人においてその土地を取得することに経済取引としての合理性が認められず、その土地を主体的に運用する能力も欠如しているというような異常な取引で、法を潜脱するための手段であることが明白であるというような場合でない限り、関係法人間の取引であることをもって、直ちにこれを利益調整のための仮装取引とみなし譲渡損の計上を否定することはできないとされています(国審平成11年12月22日全部取消し(非公開)、TAINS-F0-2-077)。

2 ご質問の場合

貴社及びX社の記名押印のある売買契約書が存在し、その都度、代金の支払も現実になされ、売買を原因とした所有権移転登記が経由されていることが認められます。

また、X社においても土地を取得後に建物を建設し、登録免許税・不動産取得税等を負担しながらも、貴社への売却で利益(譲渡対価8.5億円-譲渡原価8億円=譲渡益0.5億円)を得ていることから、経済取引としての合理性を欠き、主体的な運用能力も欠如した異常な取引ということとはできないと考えます。

したがって、貴社の譲渡損の計上を唯一の目的としてなされた取引とも認めることができず、譲渡損の計上は認められるものと考えます。

なお、X社との間に完全支配関係がある場合には、グループ法人税制の適用を受けることになります。

事例22 交換取得資産の圧縮記帳

質問

当社(不動産販売業)は、販売用に取得した土地(帳簿上は棚卸資産)について、2年前

に駐車場として利用するためにアスファルト舗装等を行い、駐車場として賃貸の用に供しています。

この土地をX社（当社と資本関係なし）の所有する土地と交換することになりましたが、帳簿上棚卸資産として処理をしても、1年以上所有していた「固定資産」として交換の場合の圧縮記帳の適用を受けることができるのでしょうか。

なお、圧縮記帳に関する他の要件はすべて満たしています。

回答

貴社が交換により譲渡する土地は、1年以上所有していた固定資産に該当し、他の要件を満たす限り、交換により取得した資産の圧縮記帳の規定の適用を受けることができると考えます。

解説

1 交換により取得した資産の圧縮記帳

交換により取得した資産の圧縮記帳の適用は、次のすべての要件を満たしたものに限定されています（法法 50①②）。

- ① 譲渡資産及び取得資産は、それぞれの者が1年以上所有していた固定資産であること
- ② それぞれの者が交換のために取得したものでないこと
- ③ 譲渡資産と取得資産が次に掲げる分類による同一種類の資産であること
 - i 土地（建物又は構築物の所有を目的とする賃借権等を含みます。）
 - ii 建物（これに付属する設備及び構築物を含みます。）
 - iii 機械及び装置
 - iv 船舶
 - v 鉱業権（租鉱権及び採石権等を含みます。）
- ④ 取得資産は譲渡資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供すること
- ⑤ 交換の時における取得資産の価額と譲渡資産の価額との差額がこれらの価額のうちいずれか多い価額の20%以内であること

この圧縮記帳の場合には、他の法人税法上の圧縮記帳とは異なり、圧縮記帳の経理方法として、損金経理による帳簿価額を減額する方法のみとされています（法法 50①）ので、その方法により経理処理をするとともに、確定申告書に圧縮額の損金算入に関する明細の記載等の要件（法法 50③）を満たす限り、圧縮額の損金算入が認められることとなります。

なお、上記要件の①②は、交換の当事者が満たしておく必要がありますが、④は満たしたものが適用を受けることができます。

2 法人税法 50 条 1 項の趣旨等

交換は、譲渡の一形態であるから、交換による差益については、原則的には、課税される

こととなりますが、資産の交換により、譲渡した資産と同一種類の資産を取得し、かつ、これを譲渡直前の用途と同一の用途に供した時は、従前と同一の資産が引き続き、そのまま所有されていたことと実質的には何ら変りはないと見られること及び税負担の考慮等の観点から法人税法第 50 条所定の要件に該当する交換については、税務上、圧縮記帳を認め、課税の繰延べを図ることとされています（国審平成 17 年 7 月 8 日裁決事例集 70 集 225 頁）。

ただし、交換は、本来当事者の双方が同一の固定資産を同一の状態において継続使用する場合を想定しているから、交換取得資産を交換譲渡資産に擬制するには、両資産における同一性が要求されるため、法令上、同一種類、同一用途等の極めて厳格な要件が付されており、譲渡資産のみでなく、交換先が所有する取得資産についても固定資産であることを適用の要件としています。

3 法人税法上の固定資産及び棚卸資産

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のうち土地（土地の上に存する権利を含みます。）、減価償却資産、電話加入権及びこれらに準ずる資産と規定されています（法法 2 二十二、法令 12）。

また、棚卸資産とは、商品又は製品（副産物及び作業くずを含みます。）、半製品、仕掛品（半成工事を含みます。）、主要原材料、補助原材料、消耗品で貯蔵中のもの及びこれらに準ずるものと規定されています（法法 2 二十、法令 10）。

ところで、いわゆる土地重課制度において、宅地建物取引業者である法人の有する土地等で、その法人が使用し、若しくは他に貸し付けているもの（一時的に使用し又は他に貸し付けているものを除きます。）又は法人が具体的な使用計画に基づいて使用することを予定し、相当の期間所有していることが明らかであるものは、棚卸資産には該当しないものとして取り扱われています（措通 62 の 3(5)-1）。

4 ご質問の場合

交換により取得した資産の圧縮記帳の特例は、同一資産の継続という実質に着目して、名目的な譲渡益に対する課税を繰り延べる趣旨に基づく規定であることから、同一の用途に供したかどうかの判定も、原則として、形式にとらわれることなく実質的に判定すべきと考えられます。

このため、貴社が不動産売買業を営んでいるとしても、貴社がその土地を舗装等をして駐車場として他に貸し付けていることから、単に形式的な地目変更が遅延しているにすぎず、固定資産であることは明らかで、帳簿上、棚卸資産としていても棚卸資産には該当しないものとして取り扱われます。

また、販売用の土地から駐車場への用途変更が 2 年前に行われていることから、「1 年以上所有していた固定資産」に該当すると考えられます。

したがって、貴社は他の要件をすべて満たす限り交換により取得した資産の圧縮記帳の

規定の適用を受けることができます。

事例 23 収用換地等の特別控除

質問

当社が所有している土地について、道路拡幅工事のためにA県より買取りの申し出を受けました。当社では、買取りの申し出を受けてから3ヶ月程度でA県と土地の譲渡契約を交わし、所有権の移転の登記も完了しました。

ところが、代替地の確保に手間取ったため実際に土地を引き渡すことができたのは、翌期に入ってからで、買取りの申し出を受けてからは7ヶ月程度が経過していました。

実際のスケジュールは次の通りです。

令和7年9月10日 A県より買取りの申し出

令和7年12月15日 A県との間で土地の譲渡契約を締結

令和7年12月25日 所有権の移転登記が完了

令和8年4月10日 A県に引き渡し

当社は3月決算であるため令和8年3月期において、収用等の5,000万円控除の規定の適用を受けようと思いますが、それは可能でしょうか。

なお、土地を実際に引き渡したのは令和8年4月であったため、収益計上は令和9年3月期の決算で行う予定です。

回答

収用に係る買取りの申し出があった日から6ヶ月を経過した日までに譲渡契約を締結していますので、令和8年3月期において特別控除の適用を受けることができると考えます。

解説

1 収用換地等の場合の所得の特別控除

法人の有する資産について収用換地等があったために補償金等を取得した場合には、譲渡益の金額と5,000万円とのいずれか低い金額を損金の額に算入することができます（措置法65の2①）。

ただし、①その事業年度のうち同一の年に属する期間中に収用換地等により譲渡した資産について圧縮記帳等の規定の適用を受けていないこと、②その資産の譲渡が買取り等の申し出があった日から6ヶ月を経過した日までに行われたこと、③譲渡が最初に行取り等の申し出を受けた者によってなされたこと、などの条件を満たす必要があります（措法65の2①②③）。

この規定は、公共事業施行者の申出に応じて資産の早期譲渡に協力した者に対してのみ、特別の優遇措置を講じることとして、公共事業の円滑な施行を図ることを目的とするもの

と解され（東京地判昭和 54 年 12 月 12 日 TAINS-Z109-4519）、そのために最初に買取りの申出があった日から 6 ヶ月を経過した日までに譲渡するという条件を設けているものです。

2 6 ヶ月を経過した後の引き渡し

買取り等の申し出があった日から 6 ヶ月を経過した日までにその資産を譲渡することが条件とされていますが、実務上は、仮に引渡しに 6 ヶ月を経過した後であっても、6 ヶ月以内に譲渡契約の締結が行われていれば、特別控除の適用があるとされています。契約締結日で判定したとしても、公共事業用資産を円滑に取得するという目的は達せられるからとされています（広島地判平成 19 年 5 月 15 日税資 257 号-102-順号 10711²⁴）。

ただ、固定資産の譲渡による収益計上の時期が、令和 8 年 4 月以降になってしまうと、買取り等の申し出があった日から 6 ヶ月経過した後に収益を計上することになります。この点については、固定資産の譲渡による収益の帰属の時期は原則として、その引き渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する（法基通 2-1-14）とされていることから、収益計上が翌期になったことは、いわば本則どおりに処理をただけであって、これによって収用換地等があった場合の所得の特別控除の規定の適用を受けることができないということにはならないと考えられます。

また、6 ヶ月経過した後であっても次のような趣旨から特別控除が認められる旨の見解が、国税当局者によって示されています（当局者回答事例 762 頁）。

- ① 6 ヶ月以内に譲渡することの規定は、ゴネ得を排除し、収用事業の促進のためのものであることから譲渡契約が 6 ヶ月以内に締結されていればその趣旨に合致し、必ずしもその収益の計上時期が 6 ヶ月以内に行われなければならないとする必要はないと考えられること。
- ② 漁業協同組合等が有する共同漁業権等の消滅等により漁業協同組合等の組合員が、公共事業者から漁業協同組合等に対して最初に行取りの申出があった日から 6 ヶ月経過後に補償金等を取得する場合であっても、その消滅等に関する公共事業者と漁業協同組合等との契約の効力が最初に行取りの申出があった日から 6 ヶ月以内に生じているときは、特別控除制度の適用上、その譲渡は 6 ヶ月以内に行われたものとして取り扱っていること（措通 65 の 2-5 の 2）。

3 ご質問の場合

収用に係る買取りの申し出があった日（令和 7 年 9 月 10 日）から 6 ヶ月を経過した日までに譲渡契約（譲渡契約日 令和 7 年 12 月 15 日）を締結していますので、本件土地の譲渡による収益を計上した令和 8 年 3 月期において特別控除の適用を受けることができると考えます。

²⁴ 本事件は個人の所得税（措置法 33 条の 4）に関するものである。

事例 24 無償返還の届け出をした借地上の建物の取壊し費用

質問

当社（3月決算）は、当期に甲からA建物を購入（敷地は賃借）し、その2週間後の当期中にこれを取り壊してBマンションの建設を開始しました。この場合、A建物の取得価額である固定資産廃棄損は当期の損金の額に、取壊し費用はBマンションを取得するために直接要した費用としてBマンションの取得価額に算入することで差し支えないでしょうか。

なお、敷地の賃貸借契約書には、契約期間満了及び解除による契約終了の時は、甲に対して借地権の対価その他の名目を問わず何らの金員も請求しない旨の特約事項が記載されており、また、当該敷地の無償返還に関する届を当社と甲との連名で所轄税務署長に提出しています。

回答

A建物の資産廃棄損及び取壊し費用の合計額は、専ら本件敷地の利用のために投下されたもので、本件土地の利用権たる借地権の取得価額を構成することから、その全額を借地権の取得価額とすべきと考えます。したがって、当期の損金及び新たに取得するBマンションの取得価額に算入することは認められないと考えます。

解説

1 除却損等の取扱いについて

減価償却資産である建物を除却した場合において、未償却残額があるときはその未償却残額を当該事業年度の損金の額に算入することができると解されています（法基通7-7-1）が、建物をその敷地の所有権又は借地権とともに取得した後、短期間内に当該建物の除却に着手するなど当初からその建物を除却してその敷地を利用することが明らかである場合には、当該建物の取得価額又はその未償却残額及び取壊し費用は、実質的にその敷地の所有権又は借地権取得の対価的性質をもつとみるのが相当であることから、当該事業年度の損金の額に算入できないとされています（法基通7-3-6）。

なお、土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して土地を利用するためであることが明らかと認められるか否かについては、「当該土地・建物の取得に至る経緯、建物の客観的状况、取得後の建物の利用状況、建物の取壊しの時期、経緯及び目的等の諸事情を総合的に考慮して判断するのが相当である。なお、建物の取得後、取壊し前に当該法人がこれを事業の用に供した場合には、当該事業をするに至った経緯、期間、内容等を踏まえた上で、かかる事情を上記の考慮要素の一つである『取得後の当該建物の利用状況』として評価するのが相当である。」とされています（東京地判令和6年11月13日TAINS-Z888-2789（後記東京高判令和7年9月18日の原審）アパホーム事件）

また、その判断時期については、所有権移転登記がされた時とされています（東京高判令和7年9月18日確定、TAINS-Z888-2837（前記東京地判令和6年11月13日の控訴審））

2 借地権について

同一所有者に属する土地及びその地上の建物のうち建物のみが譲渡された場合は、当該建物の敷地に対する借地権の設定について契約などにおいて明示されていないときでも、借地権の設定を認めない特段の事情がない限り、当然に敷地に対する借地権の設定があつたものと推認されるものと解されています（釧路地判昭和 49 年 4 月 23 日 TAINS-Z075-3313）。

更に、借地権の取得価額には、借地権を取得するための直接的な対価である権利金の額だけでなく、借地の整地費用などその取得のために支出した付随費用の額が含まれることとされています（法基通 7-3-8、7-3-16 の 2）。これは、借地権の対価の支払の有無を前提としたものではなく、その費用の内容、性格等に照らして定められたものであることから、たとえ借地権を取得するための直接的な対価の支払がなく、土地の無償返還に関する届出書を提出した借地契約であつても、支出した費用の内容、性格等から借地を利用するために投下された費用については、借地権の取得価額として固定資産に計上すべきであると考えられます。

3 ご質問の場合

貴社は、A 建物を取得して、その 2 週間後にこれを取り壊して B マンションの建設を開始していることなどから、A 建物をそのまま継続して建物として利用するのではなく、本件敷地の上に B マンションを建築する目的で購入したものと認められます。

また、たとえ本件土地賃貸借契約書において、契約期間満了及び解除による契約終了の時に甲に対して借地権の対価その他の名目を問わず何らの金員も請求しない旨の特約がされているとしても、それは、貴社が借地権価額を回収し得ないというだけのことであつて、これを理由に借地権取得のために投下された金員が借地権の取得価額でないということとはならないと考えられます。

したがつて、A 建物の廃棄損及び取壊し費用の合計額は、専ら本件土地の利用のために投下されたもので、本件土地の利用権たる借地権の取得価額に算入されることから、損金の額又は B マンションの取得価額に算入することはできないと考えます（国審平成 3 年 2 月 27 日裁決事例集 41 集 211 頁）。

本件と類似の事例として、ビルの賃貸業営む法人が、役員が所有する土地に賃貸ビルを建設するのに伴い、その土地の上に存した役員所有の建物の取壊し費用については、借地権の取得価額ではなく、建設する賃貸ビルの取得価額に算入すべきとされた事例があります（国審平成 12 年 6 月 23 日 TAINS-F0-2-004）。この事例では、納税者は繰延資産、原処分庁は借地権と主張していましたが、審判所は土地の賃貸借において、借地権の設定の対価としての権利金の授受はなく、当該法人が本件建物を取得していないことから、新たに建設する賃

貸ビルを建設するための費用にすぎないと判断しています。

事例 25 土地とともに取得した建物の取壊しに伴う補助金の取扱い

質問

当社は、他社から土地及び建物を一括購入しました。当社は、当初から建物を取り壊して土地を利用する目的で土地建物を一括取得したため、法人税基本通達 7-3-6（土地とともに取得した建物等の取壊費等）により、本件建物の取得価額及び取壊費用は、本件土地の取得価額に算入することとしています。

ところで、本件建物の取壊しのための工事費用の一部について国及び地方公共団体より補助金等（災害に強い国土、地域の構築に向けた建築物の耐震化を促進するために、倒壊の危険性があると判断された一定の基準を満たす建築物を除却、耐震補強工事等をした場合に国等が助成を行うもの）の交付を受ける予定です。

この場合、本件補助金は収益として益金の額に算入する必要があるのでしょうか。

回答

受領する補助金を益金の額に算入しないで、本件建物の取壊費用から控除し、その控除後の金額を本件土地の「事業の用に供するために直接要した費用の額」として本件土地の取得価額に算入することが認められると考えられます。

解説

1 収益の計上時期

法人が国や地方公共団体から支給を受けた助成金等の収益計上時期は、「収入すべき権利が確定した事業年度」であり、具体的には、「支給決定時の属する事業年度」が原則となります（最一小判平成 5 年 11 月 25 日税資 199 号 944 頁）。

ただし、助成金等が、経費を補填するために法令の規定等に基づき交付されるものであり、あらかじめその交付を受けるために必要な手続をしている場合には、その経費が発生した事業年度中に助成金等の交付決定がされていないとしても、その経費と助成金等の収益が対応するように、その助成金等の収益計上時期はその経費が発生した日の属する事業年度として取り扱うこととなります（法基通 2-1-42）。

2 取壊費用から除かれる額

当初から土地を利用する目的で土地とともに建物を取得し、当該建物を取り壊した場合には、その取り壊した時の建物の帳簿価額と取壊費用の合計額については、当該土地の取得価額に算入することとされています（法基通 7-3-6）。

この場合、土地の取得価額に算入すべき建物の取壊しの時における帳簿価額及び取壊費

用の合計額から廃材等の処分によって得た金額がある場合は、当該金額を控除することが明らかにされています（同通達）。

これは、建物の取壊しに伴って収入した金額がある場合には、その収入金額に相当する金額については、実質的に取壊費用の支出がなかったこととなりますので、当該金額については、土地の取得価額に算入すべき建物の取壊費用から控除することを認めたものと考えられます（大阪国税局審理課長平成 28 年 3 月 1 日付文書回答）。

3 ご質問の場合

本件建物の取壊しに伴って受領する補助金は、災害に強い国土、地域の構築に向けた建築物の耐震化を促進するために、倒壊の危険性があると判断された一定の基準を満たす建築物を除却、耐震補強工事等をした場合に国等が助成を行うもので、本件建物の取壊しに伴って生じた収入であるといえます。

したがって、実質的に負担することとなる、本件建物の取壊費用から本件補助金等を控除した金額が、本件土地の取得価額に算入すべき、本件土地を「事業の用に供するために直接要した費用の額」に該当すると考えられますので、敢えて収益として益金の額に算入する必要はないものと考えます。

7 欠損金

事例 26 解散等の場合の繰戻し還付請求

質問

当社（資本金 3 億円）は、ここ数年経営不振に陥っており、令和 7 年 3 月期において、金融機関から借入金のリファイナンスを断られ、借入金を返済するために多額の含み益を有する物件の売却を行いました。これにより、10,000 万円の所得が生じ、2,550 万円の法人税が生じました。

令和 8 年 3 月期については、特に経営環境の悪化が厳しく 8,000 万円の欠損金額が生じる見通しで、今後も改善の見通しが立たないため、令和 8 年 3 月 31 日をもって解散を行うこととしました。

この場合、当社は、令和 7 年 3 月期に生じた法人税の還付を受けることができるのでしょうか。

なお、当社は従前より青色申告書にて確定申告を行っています。

回答

貴社が解散した場合、資本金の額は 1 億円を超えていますが、欠損金の繰戻し還付制度（例外的請求）の適用により、令和 7 年 3 月期における法人税の一部の還付を受けることができます。

解説

1 制度の概要

欠損金額が生じた場合には、繰越欠損金として翌事業年度以降の所得金額から控除することとされていますが（法法 57①）、欠損金が生じた事業年度（欠損事業年度）の前 1 年以内の事業年度（還付所得事業年度）に法人税の納税額があった場合には、還付所得事業年度の所得に対する法人税の額に還付所得事業年度の所得金額のうち占める欠損事業年度の欠損金の割合を乗じて計算した金額の法人税の還付を請求することができることとされています²⁵（法法 80①）。

2 原則的請求

欠損事業年度の青色申告書である確定申告書の提出期限が、繰戻し還付請求の期限とされています²⁶（法法 80①、③）。

²⁵ 繰戻し還付の対象にならなかった欠損金については、翌期以降 10 年間の繰越控除の適用があります（法法 57①）。

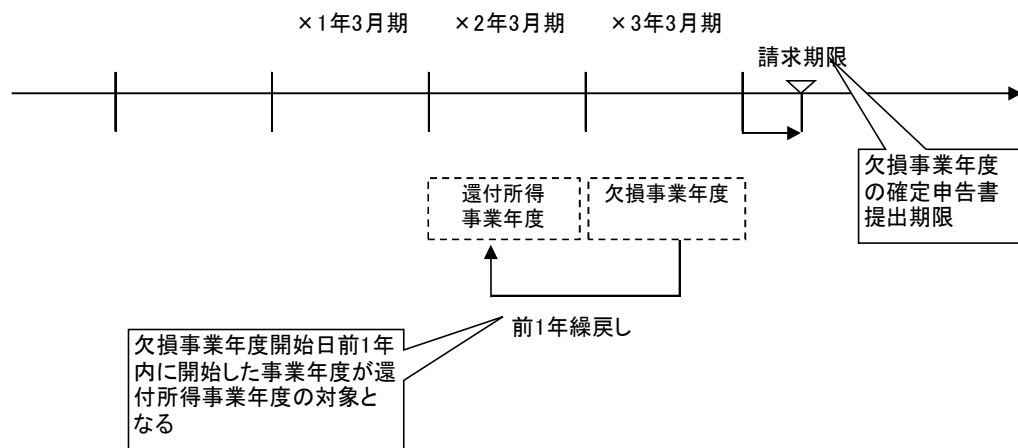
²⁶ 税理士による還付請求書の期限後提出について「やむを得ない事情」に当たらないとされた事例があります（大阪高判令和 6 年 7 月 30 日 TAINS-Z888-2791（上告中））。

【参考法令等】

法法 80 条（欠損金の繰戻しによる還付） 内国法人の青色申告書である確定申告書を提出する事業年度において生じた欠損金額がある場合（第 4 項の規定に該当する場合を除く。）には、その内国法人は、当該申告書の提出と同時に、納税地の所轄税務署長に対し、当該欠損金額に係る事業年度（欠損事業年度）開始の前日 1 年以内に開始したいずれかの事業年度の所得に対する法人税の額（略）に、当該いずれかの事業年度（還付所得事業年度）の所得の金額のうち占める欠損事業年度の欠損金額（略）に相当する金額の割合を乗じて計算した金額に相当する法人税の還付を請求することができる。

3 第 1 項の規定は、同項の内国法人が還付所得事業年度から欠損事業年度の前事業年度までの各事業年度について連続して青色申告書である確定申告書を提出している場合であつて、欠損事業年度の青色申告書である確定申告書（略）をその提出期限までに提出した場合（略）に限り、適用する。

これを図示すると次のようになります。



ところで、欠損金の繰戻し還付請求については、その適用が現在凍結中です（租法 66 の 12①）が、資本金の額が 1 億円以下の法人については、その凍結措置から除外されており、適用可能とされています。

ただし、資本金の額が 1 億円以下の法人であっても、資本金の額が 5 億円以上である大法人等による完全支配関係がある法人及び法人との間に完全支配関係がある全ての大法人等が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人等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法人（自己と完全支配関係がある複数の大法人等によって発行済株式及び出資の全てを保有されている法人）は、欠損金の繰戻し還付制度の凍結措置の対象となることとされています（措法 66 の 12①ただし書、措令 39）

の24、法法66⑤ニ、三）。

《参考法令等》

措法66条の12（中小企業者の欠損金等以外の欠損金の繰戻しによる還付の不適用） 法人税法第80条第1項並びに第144条の13第1項及び第2項の規定は、次に掲げる法人以外の法人の平成4年4月1日から令和6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は、適用しない。ただし、清算中に終了する事業年度及び同法第80条第4項又は第144条の13第9項若しくは第10項の規定に該当する場合のこれらの規定に規定する事業年度において生じたの欠損金額、同法第80条第5項又は第144条の13第11項に規定する災害損失欠損金額並びに銀行等保有株式取得機構については、この限りでない。

一 普通法人（投資信託及び投資法人に関する法律第2条第12項に規定する投資法人及び資産の流動化に関する法律第2条第3項に規定する特定目的会社を除く。）のうち、当該事業年度終了の時に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（当該事業年度終了の時ににおいて法人税法第66条第5項第2号又は第3号に掲げる法人に該当するもの及び同条第6項に規定する大通算法人を除く。）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これに準ずるものとして政令で定めるもの並びに大通算法人を除く。）

法法66条（各事業年度の所得に対する法人税の税率）5 二 大法人（次に掲げる法人をいう。以下この号及び次号において同じ。）との間に当該大法人による完全支配関係がある普通法人

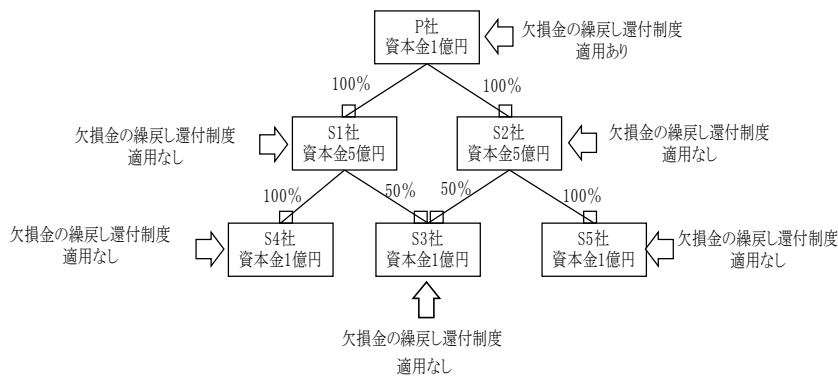
イ 資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人

ロ 相互会社（これに準ずるものとして政令で定めるものを含む。）

ハ 第4条の3（受託法人等に関するこの法律の適用）に規定する受託法人（第六号において「受託法人」という。）

三 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当該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当該いずれか一の法人と当該普通法人との間に当該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当該普通法人（前号に掲げる法人を除く。）

完全支配関係がある場合の本制度の適用の可否を図示すると次のようになる。



3 例外的請求

次に掲げる事実が生じた場合には、大法人等による完全支配関係の有無やその法人の資本金の額に関わらず、その事実が生じた日以後 1 年以内は繰戻し還付請求をすることができることとされています（法法 80④、法令 155 の 2①、法基通 17-2-5）。

- ① 解散（合併による解散を除く。）
- ② 事業の全部の譲渡更
- ③ 更生手続開始の申立て（会社法 234 条に規定する更生手続開始の申立てを棄却する決定があった場合のその申立てを除く。）
- ④ 事業の全部の相当期間の休止²⁷又は重要部分の譲渡²⁸により、青色欠損金の繰越控除の適用を受けることが困難となると認められる場合
- ⑤ 更生手続開始の決定

《参考法令等》

法人税法 80 条（欠損金の繰戻しによる還付） 4 第 1 項及び第 2 項の規定は、内国法人につき解散（適格合併による解散を除くものと、・・・）、事業の全部の譲渡、更生手続の開始その他これらに準ずる事実で政令で定めるものが生じた場合において、当該事実が生じた日前 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において生じた

²⁷ 法人税法施行令第 156 条に規定する「『営業の全部』は、法人税法第 81 条第 4 項の趣旨から解散等の事態によつて、残財の販売などの事業閉鎖等に付随する行為以外の商行為の全てを指すものと解するのが相当である。」「『相当期間の休止』とは、企業の解散、事業の閉鎖等企業の消滅の事実と匹敵する事態によつて一定の期間休止する場合を言うとするのが相当である。」とされています（国審昭和 62 年 5 月 29 日 裁決事例集 33 号 124 頁）。なお、国税当局者は、この相当期間を「通常 6 ヶ月」と解説しています（当局者回答事例 892 頁）。

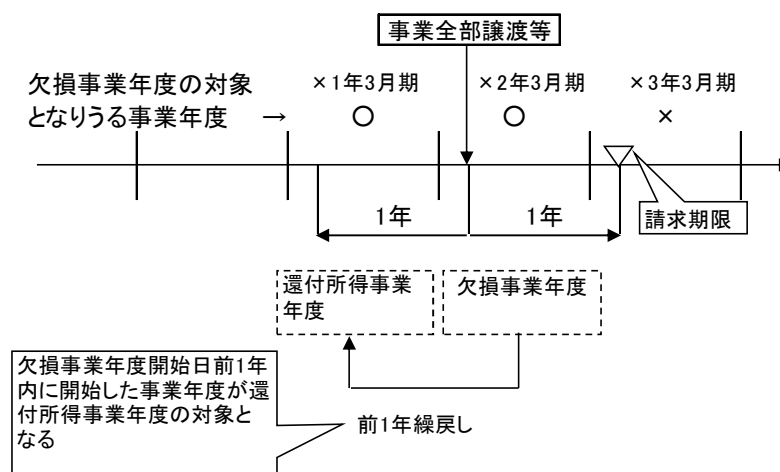
²⁸ 実体的に建設業のみを営む納税者が、新会社を設立し、現に行っている建設業の資産・負債や従業員の一切を新会社に移転したことが、事業の重要部分の譲渡に当たるとした事例があります（国審昭和 63 年 10 月 7 日東京国税不服審判所『裁決事例集IV法人税（下）1647 頁）。

欠損金額（…略…）があるときについて準用する。この場合において、第1項中「確定申告書の提出と同時に」とあるのは「事実が生じた日以後1年以内に」と、「請求することができる。」とあるのは「請求することができる。ただし、還付所得事業年度から欠損事業年度までの各事業年度について連続して青色申告書である確定申告書を提出している場合に限る。」と読み替えるものとする。

法令 155 条の 2（欠損金の繰戻しによる還付） 法第 80 条第 4 項（欠損金の繰戻しによる還付）に規定する政令で定める事実とは、次に掲げる事実とする。

- 一 事業の全部の相当期間の休止又は重要部分の譲渡で、これらの事実が生じたことにより法第 80 条第 4 項同項に規定する欠損金額につき法第 57 条第 1 項（欠損金の繰越し）の規定の適用を受けることが困難となると認められるもの
- 二 再生手続開始の決定とする。

これを図示すると次のようになります。特に、請求できる期間とその期限について、上記「2 原則的請求」と異なる点に留意が必要です。



4 ご質問の場合

貴社が令和 8 年 3 月 31 日に解散したとすると、上記 3 の例外的請求に該当しますので、解散の事実が生じた日以前 1 年以内に終了した事業年度である令和 7 年 3 月期又は解散の事実が生じた事業年度である令和 8 年 3 月期（解散事業年度）に生じた欠損金額について、本制度の適用があります。

よって、貴社の解散事業年度に生じた欠損金 8,000 万円については、欠損金の繰戻し還付制度により、令和 7 年 3 月期に生じた 10,000 万円の所得に占める割合として計算される 2,400 万円の法人税の額が還付されることとなります。

$$\text{法人税}(2,550\text{万円}) \times \frac{\text{欠損金}(8,000\text{万円})}{\text{所得}(10,000\text{万円})} = \text{還付される法人税}(2,040\text{万円})$$

参考（地方税における取扱い）

地方税については、各地方公共団体の財政規模が小さい等の理由から、このような制度はなく、法人住民税及び法人事業税の納税額の還付を受けることはできません。

このため、法人住民税については、還付を受けた法人税額（控除対象還付法人税額）を欠損事業年度後の事業年度の法人税割の課税標準である法人税額から10年間にわたって繰越控除することとされ（地方税法 53^㉓^㉔、321 の 8^㉓^㉔）、法人事業税については、繰戻し還付による繰越欠損金の減少がなかったものとして所得割を計算することとされています（地方税施行令 21^①）。

事例 27 法人が解散した場合の設立当初からの欠損金の繰越控除

質問

当社（資本金 2 億円、10 月決算）は業況悪化に伴い令和 7 年 10 月末に解散しました。

翌令和 8 年 10 月末現在で残余財産がないと見込んでおりますが、当期（令和 8 年 10 月期）の所得金額はどのようになりますか。

当期の法人税申告書別表五（一）の「期首現在利益積立金額」の「差引合計額」は△3,000 万円であり、前年から繰り越された青色欠損金額は 1,300 万円です。

また、当期の欠損金控除前の所得金額は 1,500 万円です。

欠損金控除前所得金額	1,500 万円
期首現在利益積立金額差引合計額 （うち青色欠損金額）	△3,000 万円 (1,300 万円)

回答

所得金額はゼロとなり、損金算入されなかった青色欠損金額 550 万円（＝1,300 万円－750 万円）は使用されたものとして、翌年度以降に繰り越されません。

解説

1 制度の概要

解散して清算中の法人は、いくら債務免除益や資産処分による譲渡益等に係る益金が生じたとしても、残余財産がない限りそれらの益金に見合う担税力を有しているとは言えないことから、設立当初からの欠損金を使用することを認め、清算中の法人に所得が生じない

ようにする「設立当初からの欠損金の損金算入」制度が設けられています²⁹（法法 59④、法令 117 の 5）。

2 制度の内容

法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、その清算中に終了する事業年度（会社更生法、民事再生法による手続き開始の決定を受けたことなど一定の事実が生じたことにより欠損金の損金算入制度（継続方式による欠損金の損金算入制度）の適用を受ける場合を除き、適用年度といいます。）の所得の金額の計算上、次の①、②のいずれか少ない金額が損金の額に算入されます（法法 59④、法令 117 の 5）。

- ① 繰越欠損金額（設立当初からの欠損金）³⁰から当期に繰越控除に使用された青色欠損金を控除した金額
- ② この規定を適用しないで計算した当期の所得金額³¹（法人税申告書別表四の差引計の金額から青色欠損金の繰越控除額を控除した金額）

これは、設立当初からの欠損金の金額（上記①）のうち、課税所得金額（上記②）に達するまでの金額が損金の額に算入されるという意味です。

(1) 控除対象となる所得金額

この規定は、「継続方式による欠損金の損金算入制度」の場合のように、欠損金の控除対象となる所得金額が債権者からの債務免除益、役員等の私財提供による受贈益、資産の評価益に限定されておらず、青色欠損金の繰越控除によってもなお残存する所得金額が控除対象となります。したがって、債務免除益等に限らず、資産の処分による譲渡益その他の益金であっても控除が可能です。

(2) 適用順序（青色欠損金の繰越控除との優劣）

この規定は、青色欠損金の繰越控除を適用してもなお所得金額がある場合に適用され、「継続方式による欠損金の損金算入の規定」のように青色欠損金の繰越控除に対する優先適用はありません（法法 59④かっこ書）。

(3) 設立当初からの欠損金の損金算入額（使用額）の内訳

²⁹ この清算中の法人に課税所得を生じさせないための本制度の理解は、債務免除益、私財提供益及び資産処分益等といった臨時的益金の額が生じる清算中の法人においては重要な制度です。事業再生の場面に於いて、第二会社方式を適用する際にも BAD 会社は清算する際にも利用されます。

³⁰ 期首の利益積立金額のマイナス金額（法人税申告書別表五（一）Ⅰの期首現在利益積立金額（①）の差引合計額（31 欄）の金額がマイナスである場合のその金額）をいい、その金額が、法人税申告書別表七（一）に控除未済欠損金額として記載されるべき金額に満たない場合には、その控除未済欠損金額として記載されるべき金額により（法基通 12-3-2）、資本金等の額がマイナスの場合には、その資本金等の額のマイナス金額も含めることとされています（法令 117 の 5 一かっこ書）。

³¹ 残余財産の確定の日の属する事業年度に係る事業税及び特別法人事業税の損金算入の規定（法法 62 の 5 ⑤）の適用がある場合には、適用しないで計算した所得金額となります（法法 59④かっこ書）。

設立当初からの欠損金は、青色欠損金の部分と期限切れ欠損金の部分から成りますが、この設立当初からの欠損金の損金算入においては、当期における青色欠損金の繰越控除に使用されていない青色欠損金の部分から先に使用されたものとされ、次いで期限切れ欠損金の部分で使用されたものとされます（法法 57⑤、法令 112⑫一八、二ロ）。この規定の適用により使用されたものとされた青色欠損金は、翌期以降に繰り越すことはできません。

(4) 残余財産がないと見込まれることの判定等

残余財産がないと見込まれるかどうかの判定は、清算中に終了する各事業年度終了の時の現況により行われ（法基通 12-3-7）³²、一般的には、その事業年度終了の時に債務超過の状態にあれば、残余財産がないと見込まれると判定されます（法基通 12-3-8）³³。

なお、この適用に当たっては、確定申告書に説明資料の添付は必要（法法 59⑥、法規 29 の 6 三）で、その説明資料としては、例えば、法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の実態貸借対照表（法人の有する資産及び負債の価額³⁴により作成される貸借対照表をいう。）が該当しますが（法基通 12-3-9）、公的機関が関与又は一定の準則に基づき独立した第三者が関与して策定された事業再生計画に基づいて清算手続が行われる場合には、公的機関又は独立した第三者の調査結果で会社が債務超過であることを示す書面が該当することになります³⁵。

3 ご質問の場合

以下の計算により所得金額はゼロとなり、未使用となる青色欠損金額 550 万円（＝1,300 万円－750 万円）はないものとして切り捨てられ、翌年度以降に繰り越されません。

(1) 損金算入される設立当初からの欠損金額

次の①、②のいずれか少ない金額（750 万円）

- ① 繰越欠損金額（設立当初からの欠損金）から当期に繰越控除に使用された青色欠損金を控除した金額（いわゆる期限切れ欠損金額）

3,000 万円（繰越欠損金額）－〔（所得×50%）＝750 万円〕（当期に繰越

³²その後の状況が変わって見込みと異なる結果となったとしても、過去において行ったいわゆる期限切れ欠損金の損金算入に影響は与えない（22 年質疑応答「問 9 残余財産がないとことの見込みが変わった場合の期限切れ欠損金額の取扱い」）。

³³ 22 年質疑応答「問 10 残余財産がないと見込まれることの意義」

³⁴ 法人が実態貸借対照表を作成する場合における資産の価額は、その事業年度終了の時における処分価格によりますが、法人の解散が事業譲渡等を前提としたもので法人の資産が継続して他の法人の事業の用に供される見込みであるときには、その資産が使用収益されるものとしてその事業年度終了の時において譲渡される場合に通常付される価額によることとなります（法基通 12-3-9（注））。

³⁵ 22 年質疑応答「問 10 残余財産がないと見込まれることの意義」

控除に使用された青色欠損金) = 2,250 万円

- ② この規定を適用しないで計算した当期の所得金額 (法人税申告書別表四の差引計の金額から青色欠損金の繰越控除額を控除した金額)

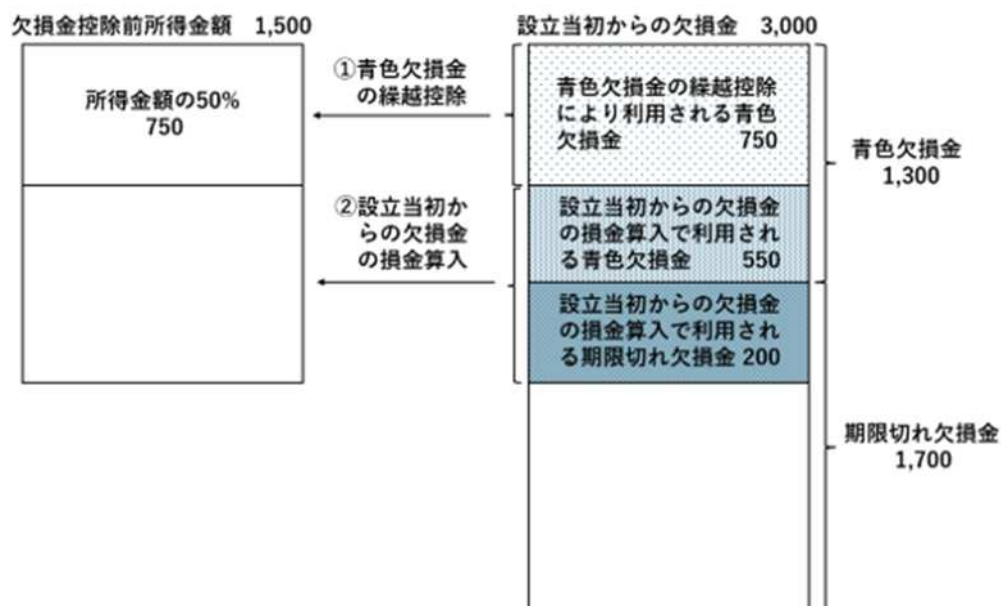
1,500 万円 (法人税申告書別表四の差引計 (欠損金控除前所得金額)) - 750 万円 (青色欠損金の繰越控除額) = 750 万円

(2) その事業年度の所得金額

1,500 万円 - (損金算入青色欠損金額 750 万円 + 設立当初からの欠損金 750 万円) = 0 円

なお、損金算入されなかった青色欠損金額 550 万円 (= 1,300 万円 - 750 万円) は、使用されたものとされ、翌期以降に繰り越せず、切り捨てられたものとされ、翌期に繰り越す青色欠損金は存在しないことになります。

青色欠損金の繰越控除が優先適用される場合



事例 28 仮装経理の是正と更正期限

質問

A社 (3月決算法人、申告期限の延長なし) は、令和3年3月期及び令和4年3月期において仮装経理 (受取手形、売掛金、棚卸資産の過大計上と支払手形、買掛金の過少計上) を行い、本来は欠損金が生じるところを過大申告し法人税を納税していました。

そこで、当期 (令和8年3月期) において、令和3年3月期及び令和4年3月期仮装経理に係る修正の経理をしたうえで確定申告を行い、税務署長による更正 (減額更正) を受けることを考えています。

A社の場合、過大申告してきた法人税額は全てにつき更正を受け、法人税は直ちに還付さ

れるでしょうか。

回答

過大申告による法人税額の一部は、更正を受けることはできません。

また、原則として更正を受けた法人税は直ちに還付はされません。ただし、一定の場合には、直ちに還付を受けることができます。

解説

1 仮装経理による過大申告と減額更正手続き

法人が過大申告をし、法人税額を過大納付した場合に、税務署長は申告書の提出期限から5年間（税金を還付する場合）、純損失等の金額（欠損金額）を増加させる更正若しくは欠損金額があるものとする更正については10年間は調査により更正（いわゆる職権減額更正）をすることができることとされています（国税通則法70①②、平成27年度改正法附則53③）³⁶。

しかしながら、法人税法には、仮装経理³⁷による過大申告の更正について、仮装経理に基づく過大納付が申告納税制度の趣旨からみても好ましくなく、また、粉飾決算をなくして真実の経理公開を確保しようという要請とも相容れないことから、法人が提出した申告書に記載された各事業年度の所得の金額がその事業年度の課税標準とされるべき所得の金額を超えている場合において、その超える金額のうちに事実を仮装して経理したところに基づくものがあるときは、税務署長は、その事業年度の所得に対する法人税につき、その事実を仮装して経理した内国法人がその各事業年度後の各事業年度においてその事実に係る修正の経理³⁸をし、かつ、その修正の経理をした事業年度の確定申告書を提出するまでの間は、

³⁶ 納税者自らが更正の請求ができる期間は法定申告期限から5年とされ、法人税の純損失等の金額（欠損金額）に係る更正の請求ができる期間については10年（平成30年4月1日前に終了した事業年度において生じた欠損金額を増加させる更正若しくは欠損金額があるものとする更正については9年間）とされています（国税通則法23①、平成27年度改正法附則53①）。

³⁷ 「仮装経理」とは、架空売上、架空在庫の計上、仕入債務の過少計上といった事実と反する経理のことであり、資産の評価益を計上するといったことは税法の解釈の誤りであることから、いわゆる粉飾決算には該当するが仮装経理には該当しないとされています（『昭和41年版 改正税法のすべて』68頁（大蔵財務協会、昭和41年））。

³⁸ 「修正の経理」とは、財務諸表（損益計算書）の特別損益の項目において、前期損益修正損等として経理することにより修正の事実を明らかにすることと一般的に取り扱われてきましたが、「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（企業会計基準第24号）」導入後の企業会計では、過去の誤謬の訂正は、原則として修正再表示（過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映させることをいう。）により行われ、会社法上の計算書類において、過年度の累積的影響額を当期首の資産、負債及び純資産の額に反映するとともに、誤謬の内容等を注記することとされました。この修正再表示による処理

更正をしないことができることとされています(法法 129①)³⁹。

したがって、仮装経理に対する減額更正を受けるためには、受けようとする事業年度に係る修正の経理をして、その決算に基づく確定申告書を提出することが必要になりますが、「前期損益修正損」等による修正の経理を行った場合、その損等は当期の損金ではないことから基本的には自己否認を行うこととなります。

また、更正期限等の関係で、減額更正を急ぎ受けようとする場合には、決算期変更等により事業年度を前倒しして決算及び確定申告を行うことを検討する必要があります(大阪地判昭和 53 年 5 月 26 日税資 101 号 462 頁)。

2 過大納付した税額の還付及び充当

(1) 仮装経理法人税額に係る還付金の取扱い

法人の提出した確定申告書に記載された各事業年度の所得の金額がその事業年度の課税標準とされるべき所得の金額を超え、かつ、その超える金額のうち事実を仮装して経理したところに基づくものがある場合において、税務署長がその事業年度の所得に対する法人税につき更正をしたときは、その内国法人が提出した確定申告書に記載されたその事業年度の所得に対する法人税の額として納付されたもののうちその更正により減少する部分の金額でその仮装して経理した金額に係るもの(仮装経理法人税額)は、下記(2)及び(3)の規定の適用がある場合並びに(4)の適用が認められた場合のこれらの規定による還付金の額を除き、還付しないこととされています(法法 135①、法令 175①)。

なお、その仮装経理により過大申告となった事業年度終了の日からその更正の日の前日までの間に下記(3)又は(4)に掲げる事実が生じた場合には、この還付の制限は適用されずに直ちに還付を受けることができることとされています(法法 135①かつこ書)。

(2) 確定法人税額の還付

法人の上記(1)の更正の日の属する事業年度開始の前日1年以内に開始する各事業年度の所得に対する法人税の額でその更正の日の前日において確定しているもの(確定法人税額)があるときは、税務署長は、その内国法人に対し、その更正に係る仮装経理法人税額のうちその確定法人税額(既に還付すべき金額の計算の基礎となったものを除く。)に達するまでの金額を還付することとされています(法法 135②)。

(3) 仮装経理法人税額の還付

は、「前期損益修正損」等による経理をしたものと同一視し得るものであり、これも修正の経理として取り扱って差し支えないことが国税庁から示されています。

過年度の棚卸資産の過大計上を後年度において棚卸商品過大計上損として処理することが否定された事例があります(東京地判平成 22 年 9 月 10 日税資 260 号-149 順号 110505)。

³⁹ 地方税も同様の取扱いを受けることとなりますが、消費税等には、このような規定がないことから調査後の金額に基づき更正がされることになると考えます。

上記(1)の規定の適用があった法人(適用法人)について、その更正の日の属する事業年度開始の日から5年を経過する日の属する事業年度の確定申告書の提出期限(その更正の日からその「5年を経過する日の属する事業年度」までの間にその適用法人につき、次の事実が生じたときは、その事実が生じた日の属する事業年度の確定申告書の提出期限等)が到来した場合には、税務署長はその適用法人に対し、その更正に係る仮装経理法人税額(既に還付すべきこととなった金額及び下記(5)により税額控除された金額を除く。)を還付することとされています(法法135③)。

- ① 残余財産が確定したこと
- ② 合併(適格合併を除く。)による解散をしたこと
- ③ 破産手続開始の決定による解散をしたこと
- ④ 普通法人又は協同組合等が公益法人等に該当することとなったこと

(4) 会社更生法の規定による更生手続開始の決定があった場合等の還付の請求

適用法人につき次に掲げる事実が生じた場合には、その適用法人は、その事実が生じた日以後1年以内に、納税地の所轄税務署長に対し、その適用に係る仮装経理法人税額(既に還付されるべきこととなった金額及び下記(5)により税額控除された金額を除く。)の還付を請求することができることとされています(法法135④、法令175②、法規60条の2①)。

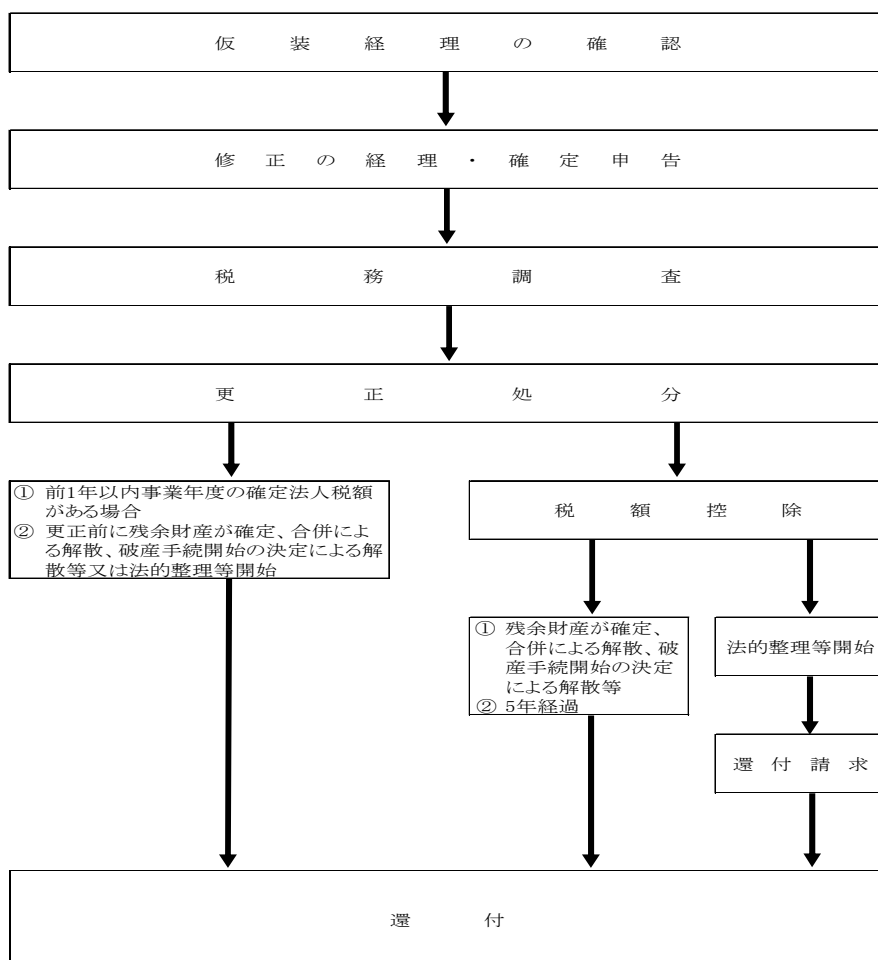
- ① 更生手続開始の決定があったこと
- ② 再生手続開始の決定があったこと
- ③ 特別清算開始の決定があったこと
- ④ 法人税法施行令24条の2第1項(再生計画認可の決定に準ずる事実等)に規定する事実
- ⑤ 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの
- ⑥ 行政機関、金融機関その他第三者のあっせんによる当事者間の協議による⑤に準ずる内容の契約の締結

なお、税務署長は、還付請求書の提出があった場合には、その請求に係る事実等について調査をし、その調査したところにより、還付等を行うこととされています(法法135⑦)。

(5) 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

法人の各事業年度開始の前日に開始した事業年度の所得に対する法人税につき税務署長が更正した場合において、その更正につき上記(1)の規定の適用があったときは、その更正に係る仮装経理法人税額(既に還付されるべきこととなった金額及びこの規定により税額控除された金額は除く。)は、その各事業年度(その更正の日以後に終了する事業年度に限る。)の所得に対する法人税の額から控除することとされています(法法70)。

〔仮装経理の是正及び還付等の流れ〕



2 ご質問の場合

令和4年3月期分の法人税については、その更正期限は令和9年5月末です。令和3年3月期分の法人税については、その更正期限が原則令和8年5月末ですが、更正期限前6ヶ月以内にされた更正の請求については、特例として更正の請求のあった日から6ヶ月を経過する日までとされています（国税通則法70③）。

なお、令和3年3月期分の法人税の減額更正を急ぎ受けようとする場合には、決算期変更等により事業年度を前倒しして決算及び確定申告を行うことを検討する必要があります。

仮に令和9年3月期中に減額更正された場合には、その時点で既に残余財産の確定あるいは法的整理や合理的な私的整理が開始している場合には、減額更正された法人税額の全額が直ちに還付されます（上記2(1)）。

また、そのような事由が生じていなくとも、その前事業年度である令和8年3月期分の確定法人税額に達するまでの金額は、直ちに還付されます（上記2(2)）。

それ以外の金額については、その後の事業年度において生ずる法人税額から税額控除することにより取り戻されることとなり、更正の日の属する事業年度開始の日から5年を経過する日の属する事業年度の確定申告期限（その更正の日からその「5年を経過する日の属する事業年度」までの間に残余財産の確定その他一定の事実が生じたときは、その事実が生じた日の属する事業年度の確定申告書の提出期限等）までに控除未済額がある場合には、その時点でその全額が還付されます（上記2(3)）。

また、その間に法的整理や合理的な私的整理が開始した場合には、その時点で控除未済額の全額の還付を請求することができる（上記2(4)）。

《参考判決等》

前橋地判平成14年6月12日最高裁下級裁判所裁判例速報（損害賠償請求事件）

(1) 概要

税理士であるYは、昭和53年4月頃からX社の前代表取締役から依頼を受けて、その税務顧問となり、毎期、X社の税務申告手続きを行い、顧問料・申告手数料を受領していた。

平成8年5月頃以降、X社の役員の変更をめぐり交渉が続き、同年6月15日に漸く和解が成立し、X社の経理担当者から後任に決算修正手続きが引き継がれ、その際初めて平成2年7月のX社のワラント債売却の事実が判明した。

Yは、平成8年7月1日の確定申告（平成7年5月1日から平成8年4月30日までの事業年度）の際、平成2年7月16日及び7月17日に売却したワラント債の売却損を特別損失として計上し、平成8年6月28日、X社の代表者の承認印の押捺を受け、申告期限である7月1日、M税務署に申告書を提出したが、ワラント債売却損について、減額更正の請求をする方法があり得ることをX社の経理担当者や代表者に説明することはなかった。平成10年1月、X社はM税務署の担当官から、前記の処理につき、誤りがあることを指摘され、Yにワラント債売却損の処理について質問する内容の照会書を送り、Yは、ワラント債売却損を加算しなかったのは、損金であるという認識による旨を回答し、その後平成10年4月、X社は損害賠償を求める催告書をYに送ったところ、Yは、売却損の件は時間をかけて、税務当局と交渉中であり、検討中という回答を受けているから修正申告に応じないようにしないと交渉が無駄になること等をX社に連絡したが平成10年4月28日付けで、M税務署長から更正決定を受けた。これを受け、X社が、顧問税理士Yに対し、委任契約の債務不履行に基づく損害賠償請求をした事案である。

(2) 税理士Y（被告、控訴人）の主張

- ① 本件ワラント債が、既に平成2年7月ころ売却されていたのを知ったのは、平成7年5月1日から平成8年4月30日までの事業年度の確定申告書提出の直前である平成8年6月20日過ぎに当時の原告の経理責任者から報告を受けた際である。
- ② 申告期限から1年以上経過した時期において、平成3年4月決算という粉飾した事業年度に遡って修正できないことから、当期である平成8年4月決算において、経費の計

上漏れという仮装経理の典型例である特別損失としての計上という唯一とりうる方法で修正したものであり、法人税法 129 条 2 項の趣旨にも合致する。

(3) 裁判所の判断

- ① 有価証券の譲渡損益は、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度で計上しなければならない（法法 61 の 2）。
- ② 過大申告をした場合には、法定申告期限から 1 年間は更正の請求ができる（通則法 23①）が、これを経過しても法定申告期限から 5 年が経過していない場合には、税務署長は減額の更正をすることができる。この場合、仮装経理に基づく過大申告につき修正の経理をした上で、修正経理で特別損失と計上した金額を法人税申告書別表 4 で加算した確定申告書を提出し、税務署長宛に減額更正を求める嘆願書を提出することになる。なお、修正の経理とは損益計算書の特別損益の項目において、前期損益修正損等と計上して仮装経理を修正してその事実を明らかにすべきものと理解されている。
- ③ ②の取扱いに関する知識は、税理士として当然に保有・駆使することが期待される程度のもと考えられ、高度に専門的な部類に属するものではない。

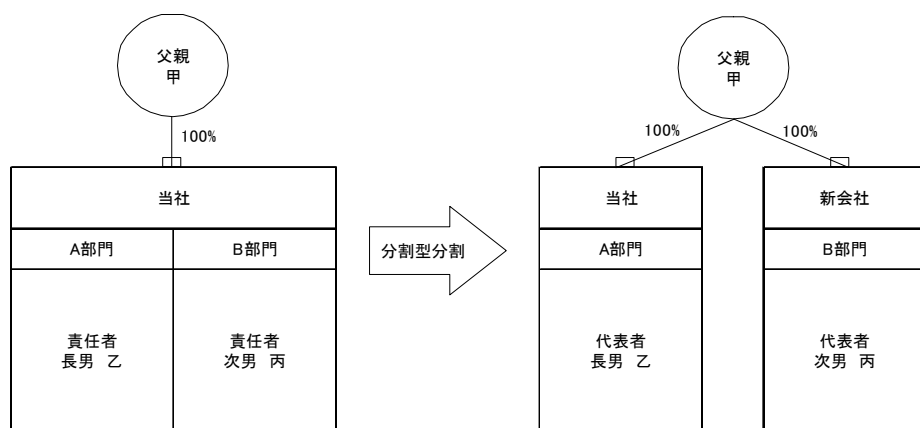
8 事業承継

事例 29 相続前の会社分割と株式譲渡による円滑な事業分離

質問

当社は、個人甲の100%出資により設立された株式会社です。当社において甲の長男乙と次男丙はそれぞれA部門とB部門の責任者として事業の経営を行っています。また、当社全体の経営方針等を巡って乙と丙が対立しています。

このような場合、将来、乙と丙が互いに独立して事業を進めることができるように、当社のB部門について新設分割（分割型分割）を行って新会社を設立し、新会社株式を直ちに甲に交付します。いずれの会社も甲が100%保有する形態にしておくことによって、相続時に分割後の当社株式を乙に、新会社株式を丙に承継させることで円滑に事業承継ができると考えていますが、この分割等に関して課税が生じることはないでしょうか。



回答・解説

1 貴社の課税関係

(1) 適格要件

分割が適格分割となる場合とは、①完全支配関係の場合、②支配関係の場合、③共同事業を行う場合、④事業を独立して行う場合（分割型分割の場合のみ）の4つの類型に分かれます。

ご質問の場合、完全支配関係の場合の要件に該当するか否かをまず検討することになり、この場合の適格要件は、「金銭等非交付要件」と「完全支配関係継続要件」の2つになります（法法22の十一イ、法令4の3⑥他）。

イ 金銭等非交付要件

金銭等不交付要件とは、分割対価資産として分割承継法人又は分割承継親法人⁴⁰のうちいずれか一の法人の株式以外の資産が交付されないこと（株式が交付される分割型分割にあっては、その株式が分割法人の発行済株式（自己株式を除きます。）の総数のうちに占める分割法人の各株主の有する分割法人の株式の数の割合に応じて交付されるもの（按分型の分割型分割）に限ります。）をいいます（法法二十二の十一、法令4の3⑤）。

ご質問の場合、新設分割において新会社の株式のみが分割対価資産としていったん貴社に交付され、それが直ちに貴社の株主である甲に全部交付されます。分割対価資産として分割承継法人（新会社）の株式以外の資産は交付されず、分割承継法人（新会社）の株式は、分割法人（貴社）の100%株主である甲に全部交付されることで按分型の分割型分割に該当します。

ロ 完全支配関係継続要件

(イ) 基本的な取扱い

完全支配関係継続要件は、①当事者間の完全支配関係の場合と②同一の者による完全支配関係（法人相互の完全支配関係）の場合の2つに分かれます。ご質問の場合、②同一の者による完全支配関係（法人相互の完全支配関係）の場合が対象となります。

基本的には、分割前に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、分割後に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることをいいます（法令4の3⑥二）⁴¹。

単独新設分割の場合には、分割前に分割承継法人は存在しないため、基本的に分割後に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることをいいます（法令4の3⑥二ハ（2））。

(ロ) 分割型分割の場合の例外

分割型分割⁴²の場合には、上記(イ)の基本的な取扱いに対する例外が規定されており、単独新設分割である分割型分割が行われた場合には、分割型分割後に同一の者と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることが完全支配関係継続要件とされ、同一の者と分割法人との間に同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることは必要ありません（法令4の3⑥二ハ（1））。

(2) 適格性等

⁴⁰ 基本的に分割の直前に分割承継法人と分割承継法人以外の法人との間にその法人による完全支配関係（直前完全支配関係）があり、かつ、分割後に分割承継法人とその法人との間にその法人による完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその直前完全支配関係がある法人をいいます。

⁴¹ 分割後に適格合併等が行われることが見込まれている場合には一定の特例があります。

⁴² 分割対価を分割法人の株主と分割法人に交付する中間型の分割を除きます。

ご質問の場合、分割対価として新会社株式の以外の資産が交付されませんので、金銭不交付要件を満たします。

また、単独新設分割である分割型分割に該当するご質問の場合、その分割後に分割法人(当社)と分割承継法人(新会社)との間に同一の者(甲)による完全支配関係が生ずることになりますが、完全支配関係の継続が見込まれることが求められるのは、甲と分割承継法人(新会社)との間の完全支配関係となります⁴³。

また、同一の者の範囲には、甲自身以外にその親族等の特殊関係者が含まれます(法令4①、4の2②)。甲がいずれ分割承継法人(新会社)の株式を丙に承継させることを想定しているため、仮に甲と分割承継法人(新会社)との間の完全支配関係の継続が見込まれないとしても、同一の者には丙も含まれるため、同一の者(甲と丙)と分割承継法人(新会社)との間の完全支配関係の継続が見込まれるため、完全支配関係継続要件を満たすこととなります。

したがって、この分割は適格分割に該当することとなります。

(3) 資産及び負債の移転価額

適格分割により、資産及び負債を移転した場合には、帳簿価額による引継ぎをしたものとして所得の計算をすることとされています(法法62の2②)。

したがって、B部門の分割に係る資産及び負債の移転に関する譲渡損益は生じません。移転するこれらの含み損益は、新会社においてその譲渡等が行われたときに新会社において課税されます。

2 個人株主(甲)の課税関係

株式以外の資産の交付がされなかった場合には、一般株式等に係る譲渡所得は生じません(措法37の10③二)。また、分割承継法人(新会社)の株式の取得価額は、分割法人(貴社)の株式の取得価額に分割法人(当社)の前期末の簿価純資産価額のうちに移転する簿価純資産価額の占める割合を乗じた金額となります(所令113①③)。

したがって、甲に課税は生じません。

事例30 相続後の会社分割と株式譲渡による円滑な事業分離

質問

当社は、もともと創業者甲の100%出資により設立された株式会社ですが、甲の死亡により甲の子供である乙、丙がそれぞれ当社株式の50%ずつを承継しました。当社において乙と丙はそれぞれ異なる事業の経営を行っています。また、当社全体の経営方針等を巡って乙と丙で対立しています。

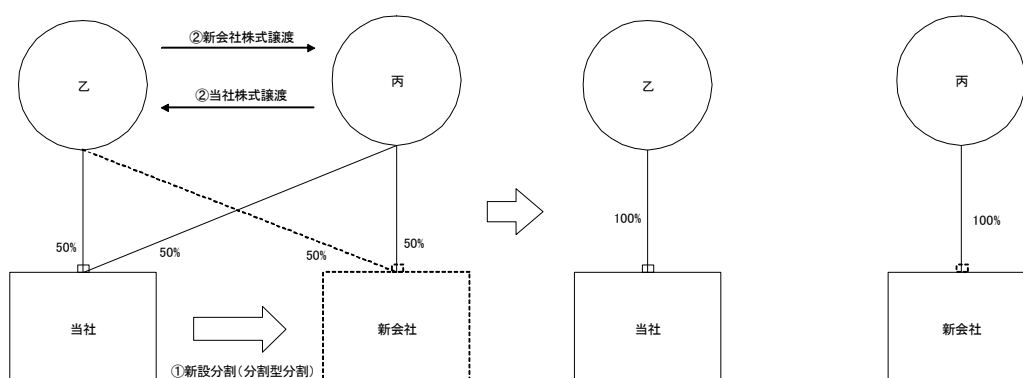
そこで、乙と丙が互いに独立して事業を進めるために、当社を2つに分割して乙が一方の

⁴³ 甲と分割法人(当社)との間の完全支配関係が継続することは適格性に影響はありません。

会社を 100% 保有し、丙が他方の会社を 100% 保有する形態にすることを考えています。

まず、当社は、新設分割（分割型分割）を行って新会社を設立し、新会社株式を直ちに乙と丙にそれぞれに交付します。そして、乙は交付を受けた新会社株式の全部を丙に譲渡し、丙は保有する当社株式の全部を乙に譲渡します。その結果、乙は当社株式の 100% を保有し、丙は新会社株式の 100% 保有することとなります。

この分割等に関して課税が生じることはないのでしょうか。



回答・解説

1 貴社の課税関係

(1) 適格要件

完全支配関係の場合の要件は、①金銭等不交付要件と②完全支配関係継続要件の 2 つになります（法法 2 十二の十一イ、法令 4 の 3⑥他）。

① 金銭等不交付要件

ご質問の場合の分割は、分割対価として新会社株式以外の資産は交付されませんので、金銭等不交付要件を満たします。

② 完全支配関係継続要件

単独新設分割である分割型分割に該当するご質問の場合、その分割後に分割法人（当社）と分割承継法人（新会社）との間に同一の者（乙及び丙）⁴⁴による完全支配関係が生ずることになりますが、完全支配関係の継続が見込まれることが求められるのは、乙及び丙と分割承継法人（新会社）との間の完全支配関係となります⁴⁵。

ご質問の場合、乙は、交付を受けた分割承継法人（新会社）の株式の全部を丙に譲渡し、丙は分割承継法人（新会社）の株式を保有しなくなりますが、同一の者の中での譲渡であり、

⁴⁴ 乙と丙は兄弟（親族）の間柄ですので、乙と丙は同一の者と判定されます。

⁴⁵ 乙及び丙と貴社との間の完全支配関係が継続することが見込まれているがいまいが適格性に影響はありません。

乙及び丙という同一の者による分割承継法人（新会社）の完全支配関係には影響を及ぼしません。丙は、乙から譲渡を受けた分を含めて分割承継法人（新会社）の株式の100%を保有し続ける見込みですから、同一の者（乙及び丙）と分割承継法人（新会社）との間の完全支配関係の継続が見込まれるため、完全支配関係継続要件を満たすことになります。

(2) 適格性

この分割は、金銭等不交付要件及び完全支配関係継続要件を満たしますので、適格分割に該当することになります。

(3) 資産及び負債の移転価額

適格分割に該当することから、分割する事業に係る資産及び負債の移転に関する譲渡損益は生じません（法法62の2②）。

2 個人株主（親族）の課税関係

乙が行う丙に対する新会社株式の譲渡、丙が行う乙に対する貴社株式の譲渡は、いずれも一般株式等の譲渡として申告分離課税20.315%（所得税及び復興特別所得税15.315%、住民税5%）によりが行われることとなります（措法37の10①、復興財源確保法12、13、地法附則35の2①⑤）。

9 その他

事例 31 受取配当等の益金算入制度における持ち株判定

質問

当社は、X社（株式会社）から剰余金の配当を受領しましたが、受取配当等の益金不算入制度の適用があると考えて差し支えないでしょうか。

なお、X社の株式は配当基準日の3ヶ月前に一括して発行済株式総数の35%を取得したもので、当社グループでは当社のみが保有しており、その保有株式割合から関連法人株式等に該当するかと考えてよいのでしょうか。

回答

X社の株式を3分の1超保有していますが、保有期間要件を持たさないため、関連法人株式等に該当しません。なお、その他の株式等として剰余金の配当の額の50%相当額が受取配当等の益金不算入制度の対象となります。

解説

1 完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等の区分

(1) 完全子法人株式等

配当等の額の計算期間（内国法人が交付を受ける配当等の額の直前配当等の基準日の翌日から基準日までの期間をいいます。）を通じて完全支配関係（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（当事者間の完全支配の関係）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）がある他の内国法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）の株式又は出資をいいます（法法23⑤、法令22の2①②）。

ただし、直前配当等の基準日の翌日から基準日までの期間が次の場合には、それぞれ次の期間となります。

- ① 1年を超える場合 その基準日以前1年間
- ② 今回の配当基準日前1年以内に設立された他の内国法人からその設立の日以後最初に配当等が支払われる場合 その設立の日から基準日までの期間
- ③ その配当等の元本である株式等を発行した他の内国法人から今回の配当基準日前1年以内に取得した株式につきその取得の日以後最初に配当等が支払われる場合 その取得の日から基準日までの期間

(2) 関連法人株式等

内国法人（当該内国法人との間に完全支配関係がある他の法人⁴⁶を含みます。）が他の

⁴⁶ この法人は、内国法人に限定されていません（法法23④かつこ書、同⑥かつこ書、『令和2年版改正税法のすべて』大蔵財務協会、1124頁）。

内国法人(公益法人等及び人格のない社団等を除きます。)の発行済株式又は出資(当該他の内国法人が有する自己株式又は出資を除きます。)の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の株式又は出資を、その内国法人が交付を受ける配当等の額の直前配当等の基準日の翌日から基準日までの期間引き続いて保有している場合における他の内国法人の株式又は出資(完全子法人株式等を除きます。)をいいます(法法23④、法令22①②)。

ただし、直前配当等の基準日の翌日から基準日までの期間が次の場合は、それぞれ次の期間となります。

- ① 直前配当等の基準日の翌日から基準日までの期間が6ヶ月を超える場合又は今回の配当基準日の6ヶ月以内に設立された他の内国法人から、その設立の日以降最初にされる配当等に係るものである場合 基準日以前6ヶ月間
- ② 今回の配当基準日前6ヶ月以内に設立された他の内国法人からその設立の日以後最初に配当等が支払われる場合 その設立の日から基準日までの期間
- ③ その配当等の元本である株式等を発行した他の内国法人から今回の配当基準日前6ヶ月以内に取得した株式につきその取得の日以後最初に配当等が支払われる場合 その取得の日から基準日までの期間

(3) 非支配目的株式等

内国法人(当該内国法人との間に完全支配関係がある他の法人を含みます。)が他の内国法人(公益法人等及び人格のない社団等を除きます。)の発行済株式又は出資(当該他の内国法人が有する自己株式又は出資を除きます。)の総数又は総額の5%以下に相当する数又は金額の株式又は出資を、その内国法人が交付を受ける配当等の額の支払に係る基準日において保有している場合における他の内国法人の株式又は出資(完全子法人株式等を除きます。)をいいます(法法23⑥、法令22の3①)。

〔受取配当等の益金不算入制度における区分と不算入割合〕

区分	不算入割合
完全子法人株式等 (株式等保有割合100%)	100%
関連法人株式等 (株式等保有割合3分の1超)	100% (96% ⁴⁷) (負債利子の控除あり)
その他株式等 (株式等保有割合5%超3分の1以下) ⁴⁸	50%

⁴⁷ 負債利子の額(4%)控除後。

⁴⁸ その他株式等についても、その内国法人との間に完全支配関係がある他の法人が保有する株式又は出資を含めて判定することとなります(『令和2年版改正税法のすべて』大蔵財務協会、1124頁)。樋口翔太「(税務考察) 関連法人株式等と被支配目的株式等の区分が重複する事例の検討」国税速報、今後掲載予定

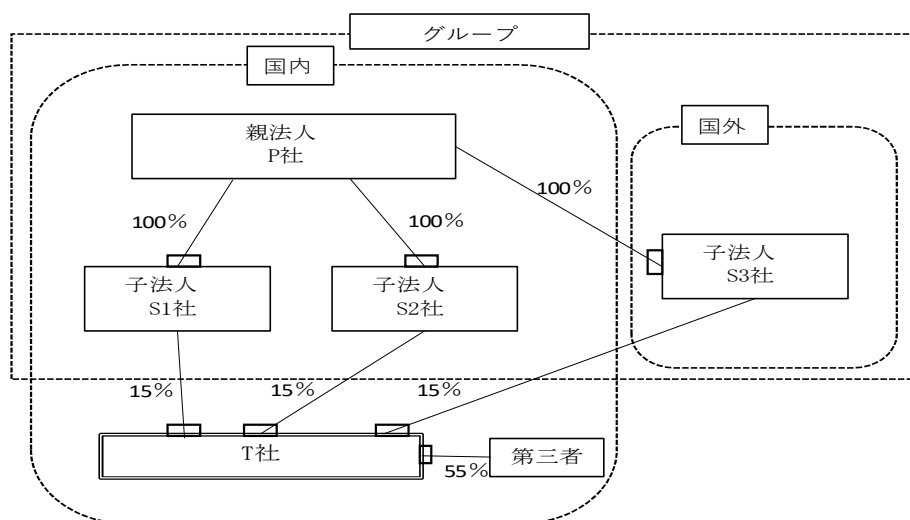
非支配目的株式等 (株式等保有割合 5%以下)	20% ⁴⁹
証券投資信託 ⁵⁰ (注 3)	0% (全額益金算入)

(国税庁資料を一部修正)

2 保有株式割合の判定

関連法人株式等及び非支配目的株式等の株式区分の判定については、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から完全支配関係がある他の法人が有する株式又は出資を含めて行うこととされています(法法23④⑥)。

例えば、次の図のような完全支配関係があるグループ法人(親法人P社、子法人S1社及びS2社並びにS3社)とT社の関係における株式区分の判定は、グループ内の法人全体の保有株数等によることとなります。したがって、この場合には、グループ全体としてT社に対してその発行済株式の総数の3分の1超を保有することから、T社の株式は保有期間要件を満たせば関連法人株式等として判定されます。したがって、その場合S1社及びS2社が受ける配当等については、配当等に係る負債の利子控除後の配当等の全額が益金不算入制度の適用を受けることができると考えられます。



⁴⁹ 青色申告書を提出する保険会社が有する非支配目的株式等につき支払を受ける配当等の額(特例非支配目的株式等に係る配当等の額)については、その特例非支配目的株式等に係る配当等の額の40%相当額が益金不算入となる特例が設けられています(措法67の7)。

⁵⁰ 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きます。)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20%相当額が益金不算入となる特例が設けられています(措法67の6)。

なお、この判定については、貸倒引当金についても完全支配関係がある他の法人に対して有する金銭債権については、個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権に含まないこととされています（法法 52⑨二）。

《参考法令等》

法法 52 条（貸倒引当金） 9 第一項、第二項、第五項及び第六項の規定の適用については、個別評価金

銭債権及び一括評価金銭債権には、次に掲げる金銭債権を含まないものとする。

一 …（略）…

二 内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係がある他の法人に対して有する金銭債権

3 ご質問の場合

X社の株式について、貴社グループでは貴社のみが 35%保有しているとのことですが、保有期間要件を満たしていませんので、関連法人株式等には該当しません。

したがって、その他株式等として剰余金の配当の額の 50%相当額が受取配当等の益金不算入制度の対象となります。

事例 32 実質的に債権とみられない金額（貸倒引当金）

質問

当社（製造業、中小法人）は、取引先X社に対して売掛金を有しています。ところで、X社が期末までに手形交換所の取引停止処分を受けたことを知りましたので、いわゆる形式基準による 50%相当額の貸倒引当金の設定を考え、X社との取引内容を確認したところ、同社からの材料購入のために支払手形を同社に発行していることが判明しました。

この場合、この支払手形の金額は実質的に債権とみられない部分の金額になるのでしょうか。

回答

貴社が振り出した支払手形については、個別評価の繰入限度額の計算上、「実質的に債権とみられない部分の金額」には該当しません。

解説

1 貸倒引当金制度の概要

貸倒引当金については、一定の業種を営む法人⁵¹に限って適用が認められ⁵²、法人税法 52 条 1 項において個別評価の繰入限度額が、2 項において一括評価の繰入限度額が規定されています。なお、一括評価の繰入限度額については、特例として法定繰入率による計上が認められています（租法 57 の 9①）。

ところで、個別評価及び一括評価（特例適用の場合）の繰入限度額の計算に際して、「実質的に債権とみられない部分の金額」がある場合には、いずれの場合も設定の対象となる金銭債権の額から控除することとされています（法令 96①三、租令 33 の 7②）。

2 繰入限度額の計算

個別評価における繰入限度額の計算は、その債務者の状況に応じて、①長期棚上げ基準（法令 96①一）、②実質基準（同二）、③形式基準（同三）⁵³が定められています。そしてこの形式基準により繰入限度額を算定する際の金銭債権の額については、「当該金銭債権の額（当該金銭債権の額のうち、当該債務者から受け入れた金額があるために実質的に債権とみられない部分の金額・・・を除く。）」と規定されています（法令 96①三）⁵⁴。

一括評価（特例適用の場合）における繰入限度額の算定は、「一括評価金銭債権の帳簿価額（政令で定める金銭債権にあつては、政令で定める金額を控除した残額。）」を基礎として計算することと規定されています（租法 57 の 9①後段）。そして、政令で定める金銭債権は「その債務者から当該債務者から受け入れた金額があるためその全額又は一部が実質的に債権とみられない金銭債権」とし、その金額は「その債権とみられない部分の金額に相当する金額」と規定されています（租令 33 の 7②）。

3 「実質的に債権とみられない部分の金額」の範囲の差異

いずれの場合にも「実質的に債権とみられない部分」の金額は対象となる金銭債権の額から控除することとされ、その法令の内容はほぼ同じですが、次の 2 つのケースにおいて支払手形の取扱いが異なっています（法基通 11-2-9、措通 57 の 9-1）⁵⁵。

① 個別評価における繰入限度額の計算の場合（法基通 11-2-9）

⁵¹ 中小法人については、その営む業種に関係なく適用が認められています（法法 52①一イ、同条②）

⁵² 平成 23 年度税制改正前は、全ての法人に適用が認められていましたが、同改正における法人税率の引き下げに伴う課税ベースの拡大の一環として対象法人が限定されました。

⁵³ 外国の公的債務者に関する金銭債権についても、形式基準による計算が認められています（法令 96①四）。

⁵⁴ 平成 10 年に廃止された法基通 9-6-5（形式基準による債権償却特別勘定の設定）（2）イにおいても、支払手形は債権と相殺できない債務とされていました。

⁵⁵ 法人税基本通達 11-2-9 及び租法通達 57 の 9-1 のそれぞれの（2）から（7）及び（9）は同じ内容です。

- (1) 同一人に対する売掛金又は受取手形と買掛金がある場合のその売掛金又は受取手形の金額のうち買掛金の金額に相当する金額
- (8) 専ら融資を受ける手段として他から受取手形を取得し、その見合いとして借入金を計上した場合のその受取手形の内借入金に相当する金額
- ② 一括評価（特例適用の場合）における繰入限度額の場合（措通 57 の 9-1）
 - (1) 同一人に対する売掛金又は受取手形と買掛金又は支払手形がある場合のその売掛金又は受取手形の内買掛金又は支払手形に相当する金額
 - (8) 専ら融資を受ける手段として他から受取手形を取得し、その見合いとして借入金を計上した場合又は支払手形を振り出した場合のその受取手形の内借入金又は支払手形に相当する金額

この差異については、改正当時の課税当局者は「個別評価による繰入限度額、すなわち回収不能見込額は、一括評価の場合の繰入限度額が単なる計算上の損失見込み額に過ぎないのに比してより個別的な回収不能見込額を算出するものであるところ、支払手形は債務者に対して振り出したとしても裏書等によりその後転々と流通し、期日が到来すればその所持人に支払わなければならないものであり、債務者に対して有する金銭債権と相殺できるようなものではないことによる」⁵⁶と解説しています。

4 ご質問の場合

以上のとおり、支払手形の内額については、個別評価の繰入限度額の計算上、「実質的に債権とみられない部分の内額」に含めないことが認められるものの、一括評価の繰入限度額（特例適用の場合）の計算上、「実質的に債権とみられない部分の内額」には含める必要があることに留意が必要です。

事例 33 重加算税賦課の可否（請負契約に係る契約締結日のバックデート）

質問

アドバイザー業務に係る契約の真実の契約締結日が X+2 年 11 月 25 日であるにもかかわらず、契約締結日をバックデートして X+2 年 10 月 1 日と契約書に記載し、アドバイザー業務の報酬の内額に係る消費税額を X+1 年度（X+1 年 11 月 1 日から X+2 年 10 月 31 日）の仕入税額控除の対象に含めていることは、重加算税の要件である基礎事実の仮装に該当するのではないかと指摘を受けています。

なお、契約書では、その完了日が X+5 年 11 月末日とされています。

⁵⁶ 森秀文編『法人税基本通達等の解説』41 頁（大蔵財務協会、平成 11 年）、同様の内容のものとして、同編『Q&A 改正法人税基本通達等のポイント』63, 64 頁（ぎょうせい、平成 10 年）

回答

真実の契約締結日を契約書に記載していなくても、重加算税の要件である基礎事実の仮装には該当しないと考えられます。

解説

仕入税額控除の規定は、事業者が、国内において課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除することとされています（消法 30①）。

課税仕入れを行った日がいつであるかについては、請負契約の内容が役務の提供を行うことを目的とし、物の引渡しを要しない場合には、原則としてその請負契約 30 で約した役務の提供の全部の完了日によることとされています（消基通 9-1-5、11-3-1）。

アドバイザー業務に係る役務の提供の全部の完了日については、契約書で X+5 年 11 月末日とされていることから、X+1 年度の課税仕入れに該当しないことは明らかであり、契約書の契約締結日が真実の契約締結日と異なっていたとしても、課税仕入れを行った日の判定要素となるものではないことから、契約締結日をバックデートしたことは、役務の提供の真実の完了日を仮装したことには当たらないと考えられます（国審平成 16 年 5 月 19 日裁決事例集 No.67-103 頁）。

したがって、真実の契約締結日を契約書に記載していなくても（契約締結日をバックデートしても）、重加算税の要件である基礎事実の仮装には該当しないと考えられます。

本レジュメを複写、転用等することを禁ずる。