

# 法人税及び消費税等の処理における 誤り易い事例とそのチェックポイント

令和元年 9 月

国 税 庁 調 査 課  
東京国税局調査審理課

## 本書の利用上の留意事項

1. 本書は、平成 30 事務年度末までにおいて、法人税決議書等を審理した結果、誤りのあった事項を、おおむね申告書別表の順（加算税の適用、仮装経理に基づく過大申告関係については、別表 2 の次に収録）に取りまとめ、法人税確定申告書及び連結確定申告書を検討するに当たっての執務上の参考とすることを目的として、確定申告書別表（単体別表）・連結確定申告書別表（連結別表）の各表ごとに申告書からのチェックの方法とこれを審理するに当たって効果的と考えられる検討の仕方を収録したものである。

なお、単体別表・連結別表に共通する事項については、単体別表にのみ記載しており、連結別表の各項目については、連結納税固有の事項について記載している。

2. 指摘事項のうち誤りの多いものについて☆★を付してあるので、部門における研修等の際に、これらの項目について周知徹底させるよう措置されたい。

☆ 誤りの比較的多いもの

★ 誤りの特に多いもの

3. 本書に事例として取り上げたもののほか、単純な計算ミスも非常に多いので、十分留意されたい。

また、本書の申告書等別表番号、根拠法令・通達番号及び「検討の仕方」等は、平成 31 年 4 月 1 日現在の現況により記載しているので留意されたい。

4. 巻末に次の事項を収録したので、執務上活用されたい。

主要項目改正経過等の一覧表（主要外国通貨の対顧客直物為替相場表を含む）

5. 省略用語例は、次による。

法	法人税法
令	〃 施行令
規	〃 施行規則
基通	法人税基本通達
連基通	連結納税基本通達
耐省	減価償却資産の耐用年数等に関する省令
耐通	耐用年数の適用等に関する取扱通達
措法	租税特別措置法
措令	〃 施行令
措規	〃 施行規則
措通	〃 関係通達（法人税編）
連措通	〃 関係通達（連結納税編）
消法	消費税法
消令	〃 施行令
消規	〃 施行規則
消基通	〃 基本通達
通法	国税通則法
通令	〃 施行令

復興財源確保法	……………	東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特例措置法
抜本改革法	……………	社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律
所法	……………	所得税法
旧負担軽減措置法	……………	経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成 19 年 1 月 1 日廃止）
所基通	……………	所得税基本通達
地法	……………	地方税法
地令	……………	〃 施行令
旧デリバティブ通達	……………	平成 10. 10. 30 課法 2 - 11（例規）「金融商品に関する法人税の取扱いについて」
平〇〇課審〇-〇〇	……………	個別通達
平 10 法附則	……………	平成 10 年改正法附則
「重加事務運営指針」	……………	平成 12 年 7 月 3 日付課法 2 - 8 外 3 課共同「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成 28 年 12 月 12 日付課法 2 - 16 外 3 課共同一部改正）
「過少事務運営指針」	……………	平成 12 年 7 月 3 日付課法 2 - 9 外 3 課共同「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成 28 年 12 月 12 日付課法 2 - 9 外 3 課共同一部改正）
「移転価格事務運営要領」	……………	平成 13 年 6 月 1 日付課法 6 - 7 外 3 課共同「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（平成 30 年 2 月 16 日付査調 9 - 45 外 3 課共同一部改正）

※ 旧法又は旧令等は、平成 30 年度税制改正前の旧法人税法又は旧法人税法施行令等を示す。

旧基通、旧措通は、平成 30 年 6 月 29 日改正前の旧法人税基本通達、旧租税特別措置法関係通達（法人税編）を示す。

# 目 次

第1章 法人税及び消費税等の誤り易い事例と検討の仕方	1
Ⅰ 法人税確定申告書・連結確定申告書	1
① 申告書別表1(1) 各事業年度の所得に係る申告書	1
一 所得金額に対する税率	1
二 使途秘匿金に対する追加課税	2
申告書別表1の2(1) 各連結事業年度の連結所得に係る申告書	2
② 申告書別表2 同族会社等の判定に関する明細書	4
③ 決議書第2表(3-1)及び(3-2) 加算税の適用	5
1 共通事項	5
2 重加算税	6
3 過少申告加算税	8
4 無申告加算税	9
④ 決議書第2表(4) 仮装経理に基づく過大申告の場合の計算	10
決議書第2表の2(4) 仮装経理に基づく過大申告の場合の計算	11
⑤ 申告書別表3(1) 特定同族会社の留保金額に対する税額の計算に関する明細書	11
申告書別表3の2 連結特定同族会社の連結留保金額に対する税額の計算に 関する明細書	13
申告書別表3の2付表 連結特定同族会社の連結留保金額に対する税額の個別帰属額の 計算に関する明細書	13
⑥ 申告書別表4 所得の金額の計算に関する明細書	14
一 長期割賦販売等、工事等の損益	17
1 長期割賦販売等	17
2 工事の請負	18
二 棚卸資産	19
1 取得価額	19
2 評価方法	20
3 原価差額	20
4 期末棚卸高	21
5 売上原価の算定	21
三 有価証券	21
1 譲渡損益の計上時期及び計算方法	21
2 株式の取得価額の特例	22
3 評価額及び評価方法	22
四 デリバティブ取引・ヘッジ処理	23
五 外貨建取引	23
六 信託税制	24
七 売上割戻し・仕入割戻し	24
八 受取利息	25
九 賃貸料等	25
十 資産の譲渡損益	25
十一 借地権の設定等に係る損益	26
十二 社内団体の剰余金	26
十三 保険の配当金	26

十四	評価益	26
十五	受取損害賠償金	26
十六	合併差損益	26
十七	その他の益金	27
十八	役員給与（平成18年4月1日以後開始事業年度）	27
1	定期同額給与	29
2	事前確定届出給与	29
3	業績連動給与	29
4	過大役員給与	29
5	退職給与	30
十九	会費、分担金	30
二十	支払利息	31
二十一	支払保険料	31
二十二	貸倒損失	31
二十三	評価損	32
二十四	支払損害賠償金	33
二十五	その他の損金	33
	申告書別表4の2 連結所得の金額の計算に関する明細書	33
	申告書別表4の2付表 個別所得の金額の計算に関する明細書	34
⑦	申告書別表5(1) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書	34
1	組織再編成に係るもの	35
2	資本等取引に係るもの	35
	申告書別表5の2(1) 連結利益積立金額の計算に関する明細書	36
	申告書別表5の2(1)付表1 連結個別利益積立金額及び連結個別資本金等の額の 計算に関する明細書	37
⑧	申告書別表5(2) 租税公課の納付状況等に関する明細書	37
1	事業税	38
2	その他	40
	申告書別表5の2(2)付表 各連結法人の租税公課の納付状況等に関する明細書	41
⑨	申告書別表6(1) 所得税額の控除に関する明細書	41
	申告書別表6の2(1) 連結事業年度における所得税額の控除に関する明細書	43
⑩	申告書別表6(2) 内国法人の外国税額の控除に関する明細書	43
	申告書別表6(2)付表1 国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算に関する明細書	43
⑪	申告書別表6(2の2) 当期の控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に 関する明細書	47
	申告書別表6の2(2) 連結事業年度における外国税額の控除に関する明細書	47
⑫	申告書別表6(3)及び6(3)付表1 外国税額の繰越控除余裕額又は繰越控除限度超過額等 の計算に関する明細書	47
⑬	申告書別表6(4) 控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書	49
	申告書別表6(4の2) 外国子会社配当益金不算入の対象とならない損金算入配当等に 対応する控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額 に関する明細書	49
	申告書別表6(5) 利子等に係る控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額等 に関する明細書	49
⑭	申告書別表6(6)、6(7)、6(8)、6(9)、6(10)、6(11)、6(12)、6(13)、6(14)、6(15)、6(16)、6(17)、	

6(18)、6(19)、6(20)、6(21)、6(22)、6(23)、6(24)、6(25)、6(26)、6(27)、6(28)、6(29)	法人税額の特別控除に関する明細書	51
一	試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除に関する明細書	52
申告書別表6の2(3)	試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除に関する明細書	57
申告書別表6の2(4)	中小連結法人の試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書	57
申告書別表6の2(5)	特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書	57
申告書別表6の2(7)	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における各連結法人の比較試験研究費の額の計算及び平均売上金額の計算に関する明細書	57
二	エネルギー需給構造改革推進設備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	57
旧申告書別表6の2(7)	エネルギー需給構造改革推進設備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	58
三	中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書	58
申告書別表6の2(10)	中小連結法人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	58
四	事業基盤強化設備等を取得した場合等の法人税額の特別控除に関する明細書	58
五	高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書	58
六	特定の地域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に関する明細書	59
七	国内の設備投資額が増加した場合の機械等に係る法人税額の特別控除に関する明細書	61
八	雇用者給与等支給額が増加した場合又は給与等の引上げ及び設備投資を行った場合の法人税額の特別控除に関する明細書	61
九	生産性向上設備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	64
十	革新的情報産業活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書	64
15	申告書別表7(1) 欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書	65
申告書別表7(1)付表1	適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書	65
申告書別表7(1)付表2	合併等前二年以内適格合併等が行われていた場合の特定資産譲渡等損失額の計算に関する明細書	65
申告書別表7(1)付表3	共同事業を行うための適格組織再編成等に該当しない場合の引継対象未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の特例に関する明細書	65
申告書別表7(1)付表4	事業を移転しない適格組織再編成等が行われた場合の控除未済欠損金額の特例に関する明細書	65
申告書別表7(2)	更生欠損金の損金算入及び民事再生等評価換えが行われる場合の再生等欠損金の損金算入に関する明細書	65
申告書別表7(3)	民事再生等評価換えが行われる場合以外の再生等欠損金の損金算入及び解散の場合の欠損金の損金算入に関する明細書	65
申告書別表7の2	連結欠損金等の損金算入に関する明細書	67
16	申告書別表8(1) 受取配当等の益金不算入に関する明細書	68
1	受取配当等の金額	70
2	負債利子の計算	72
申告書別表8の2	連結事業年度における受取配当等の益金不算入に関する明細書	76

17	申告書別表 8(2)	外国子会社から受ける配当等の益金不算入等に関する明細書	77
18	旧申告書別表 9(3)	連結法人間取引の損益の調整に関する明細書	79
19	申告書別表 9(2)	組合事業等による組合等損失額の損金不算入又は組合等損失超過 合計額の損金算入に関する明細書	79
20	申告書別表 10(3)	探鉱準備金又は海外探鉱準備金の損金算入及び新鉱床探鉱費又は 海外新鉱床探鉱費の特別控除に関する明細書	80
	一	探鉱準備金又は海外探鉱準備金の損金算入	80
	二	新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除	80
21	申告書別表 10(5)	取用換地等及び特定事業の用地買収等の場合の所得の特別控除等 に関する明細書	81
	申告書別表 10 の 2(2)	取用換地等及び特定事業の用地買収等の場合の連結所得の 特別控除等並びに資産の譲渡に係る特別控除額の損金不算入 に関する明細書	82
22	申告書別表 11(1)及び 11(1 の 2)	貸倒引当金の損金算入に関する明細書	83
	1	一般的事項	88
	2	金銭債権の額の計算	88
	3	繰入限度額の計算	90
	申告書別表 11(1) (連結対応)	個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に 関する明細書	92
	申告書別表 11(1 の 2) (連結対応)	一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に 関する明細書	92
23	申告書別表 11(2)	返品調整引当金の損金算入に関する明細書	92
	1	一般的事項	92
	2	繰入限度額の計算	93
24	申告書別表 12(1)	海外投資等損失準備金の損金算入に関する明細書	94
25	申告書別表 12(2)	新事業開拓事業者投資損失準備金の損金算入に関する明細書	95
26	申告書別表 12(3)	特定事業再編投資損失準備金の損金算入に関する明細書	96
27	申告書別表 12(13)	特別修繕準備金の損金算入に関する明細書	96
28	申告書別表 13(1)	国庫補助金等、工事負担金及び賦課金で取得した固定資産等の 圧縮額等の損金算入に関する明細書	96
29	申告書別表 13(2)	保険金等で取得した固定資産等の圧縮額等の損金算入に 関する明細書	97
30	申告書別表 13(3)	交換により取得した資産の圧縮額の損金算入に関する明細書	97
31	申告書別表 13(4)	取用換地等に伴い取得した資産の圧縮額等の損金算入に 関する明細書	98
32	申告書別表 13(5)	特定の資産の買換えにより取得した資産の圧縮額等の損金算入に 関する明細書	101
	1	譲渡資産の範囲等	103
	2	買換資産の範囲等	103
	3	圧縮限度額の計算等	104
	4	特別勘定	105
	5	その他	106
33	申告書別表 14(2)	寄附金の損金算入に関する明細書	107
	1	寄附金の範囲等	109
	2	損金不算入額の計算	111

	申告書別表 14 の 2	連結事業年度における寄附金の損金算入に関する明細書	112
34	申告書別表 14 (3)	譲渡制限付株式に関する明細書	113
35	申告書別表 14 (4)	新株予約権に関する明細書	113
36	申告書別表 14 (5)	完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書	114
	申告書別表 14 (5) (連結対応)	完全支配関係がある場合の損益の調整に関する明細書	114
37	申告書別表 14 (6)	特定資産譲渡等損失額の損金不算入に関する明細書	115
	申告書別表 14 (6) 付表 1 ~ 3	支配関係発生日における時価が帳簿価額を下回っていない資産 並びに時価純資産価額及び簿価純資産価額等に関する明細書	115
38	申告書別表 15	交際費等の損金算入に関する明細書	115
	1	交際費等の範囲	115
	2	損金不算入額の計算	117
	申告書別表 15 の 2	交際費等の損金算入に関する明細書	118
39	申告書別表 16 (1) 及び (2)	旧定額法又は定額法及び旧定率法又は定率法による減価償却 資産の償却額の計算に関する明細書	118
	一	少額の減価償却資産	118
	二	企業組織再編税制関係	118
	三	固定資産の取得価額	118
	四	償却限度額等	120
	1	耐用年数	120
	2	償却計算	123
	3	その他	127
	五	償却費の損金経理	127
	六	特別償却、割増償却	128
	1	一定のエネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の即時償却	128
	2	エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却	129
	3	特定設備等の特別償却	130
	4	特定地域における工業用機械等の特別償却	130
	5	中小企業者等が取得した機械等の特別償却	131
	6	優良賃貸住宅等（新築貸家住宅等）の割増償却	132
	7	倉庫用建物等の割増償却	133
	8	特別償却不足額	133
	9	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	134
	10	国内の設備等が増加した場合の機械等の特別償却	134
	11	生産性向上設備等を取得した場合の特別償却	135
	12	高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控 除制度	135
40	申告書別表 16 (6)	繰延資産の償却額の計算に関する明細書	135
	1	意義及び範囲	136
	2	償却期間	137
	3	償却計算	137
41	申告書別表 16 (8)	一括償却資産の損金算入に関する明細書	137
42	申告書別表 16 (9)	特別償却準備金の損金算入に関する明細書	138
43	申告書別表 16 (10)	資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書	139
44	申告書別表 16 (11)	非適格合併等に係る調整勘定の計算の明細書	139
45	申告書別表 17 (1)	国外支配株主等に係る負債の利子等の損金算入に関する明細書	139



46	申告書別表 17(3) 特定外国子会社等に係る課税対象金額の計算に関する明細書	140
	申告書別表 17(3)の2 特定外国子会社等に係る部分課税対象金額の計算に関する明細書	140
	申告書別表 17(3) (連結対応) 特定外国子会社等に係る個別課税対象金額の計算に関する明細書	151
	申告書別表 17(3)の2 (連結対応) 特定外国子会社等に係る個別部分課税対象金額の計算に関する明細書	151
47	申告書別表 17(3)の3 特定外国子会社等の課税対象金額等に係る控除対象外国法人税額又は個別課税対象金額等に係る個別控除対象外国法人税額の計算に関する明細書	152
	申告書別表 17(3)の4 特定課税対象金額等又は特定個別課税対象金額等がある場合の外国法人から受ける配当等の益金不算入額等の計算に関する明細書	152
48	申告書別表 17(4) 国外関連者に関する明細書	154
II	各連結事業年度の連結法人税の個別帰属額の届出書—連結親法人が普通法人である連結法人の分〔個別帰属額等調査事績書〕	155
III	欠損金の繰戻しによる還付請求書	156
IV	消費税及び地方消費税の確定申告書	157
	① 消費税額に影響するもの	157
	1 課税標準に対する消費税額	158
	2 税額控除	159
	3 その他	161
	② 法人の所得計算に影響するもの	162
	1 売上	162
	2 仕入	163
	3 固定資産、棚卸資産	163
	4 経費	163
	5 控除対象外消費税額等	164
	6 繰延消費税額等〔申告書別表 16(10)〕	164
	7 その他	165
V	復興特別法人税申告書	166
	① 復興特別法人税申告書別表 1 復興特別法人税申告書	166
	② 復興特別法人税申告書別表 2 復興特別所得税額の控除に関する明細書	167
	③ 復興特別法人税申告書別表 3 外国税額の控除に関する明細書	167
第2章 勘定科目内訳明細書等のチェックポイント		169
第3章 主要項目改正経過等の一覧表		172
	1 更正決定等の期間制限	172
	2 法人税率	173
	3 加算税	174
	4 復興特別法人税	174
	5 地方法人税	174
	6 地方税の標準税率	175
	7 課税留保金額の計算	177

8	上場株式等の配当等に係る源泉徴収税率の特例	177
9	エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除	178
10	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除	179
11	特定の地域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	180
12	国内の設備投資額が増加した場合の法人税額の特別控除	180
13	給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除 《旧・雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除》	180
14	生産性向上設備等を取得した場合の法人税額の特別控除	182
15	欠損金の繰越控除	182
16	受取配当等の益金不算入	183
17	収用等の特別控除	185
18	特定の資産の買換えの圧縮限度額	185
19	貸倒引当金の繰入率	185
20	退職給与引当金廃止に伴う経過措置	186
21	海外投資等損失準備金の積立率	187
22	保険会社等の異常危険準備金の積立率	187
23	交際費等の損金不算入	188
24	特別償却の特別償却限度額	190
25	特別償却準備金の戻入期間	195
26	障害者を雇用する場合の機械等の割増償却	195
27	優良賃貸住宅等の割増償却	195
28	倉庫用建物等の割増償却	197
29	当初申告要件及び適用額の制限の改正	197
30	消費税法の改正の主なポイント	201
第4章 東日本大震災に係る情報等（法人税関係）の一覧表		208
第5章 申告審理（別表）に係る留意点		
I	消費税申告書	209
1	消費税申告書	209
2	消費税申告書別表	210
3	消費税申告書付表2	211
II	法人税申告書	212
1	別表1(1)「普通法人（特定の医療法人を除く。）、一般社団法人等及び人格のない社団等の分」の申告書	212
2	別表1(1)次葉	213
3	別表2 同族会社等の判定に関する明細書	214
4	別表3(1) 特定同族会社の留保金額に対する税額の計算に関する明細書	215
5	別表3(1)付表 特定同族会社の留保金額から控除する留保控除額の計算に関する明細書	216
6	別表4 所得の金額の計算に関する明細書	217
7	別表5(1) 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書	218
8	別表5(2) 租税公課の納付状況等に関する明細書	219
9	別表6(1) 所得税額の控除に関する明細書	220
10	別表6(2) 内国法人の外国税額の控除に関する明細書	221

11	別表6(2)付表1 国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算に関する明細書	222
12	別表6(2)の2 当期の控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書	223
13	別表6(3) 外国税額の繰越控除余裕額又は繰越控除限度超過額等の計算に関する明細書	224
14	別表6(4) 控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書	225
15	別表6(4)の2 外国子会社配当益金不算入の対象とならない損金算入配当等に対応する控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書	226
16	別表6(5) 利子等に係る控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額等に関する明細書	227
17	別表6(6) 試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除に関する明細書	228
18	別表6(8) 特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書	229
19	別表6(10) 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における比較試験研究費の額及び平均売上金額の計算に関する明細書	230
20	別表6(28) 法人税額から控除される特別控除額に関する明細書	231
21	別表6(29) 特別税額控除規定の適用可否の判定に関する明細書	232
22	別表7(1) 欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書	233
23	別表7(1)付表1 適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書	234
24	別表8(1) 受取配当等の益金不算入に関する明細書	235
25	別表8(2) 外国子会社から受ける配当等の益金不算入等に関する明細書	236
26	別表10(5) 取用換地等及び特定事業の用地買収等の場合の所得の特別控除等に関する明細書	237
27	別表13(4) 取用換地等に伴い取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書	238
28	別表13(5) 特定の資産の買換えにより取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書	239
29	別表14(2) 寄附金の損金算入に関する明細書	240
30	別表14(5) 完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書	241
31	別表15 交際費等の損金算入に関する明細書	242
32	別表16(1) 旧定額法又は定額法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書	243
33	別表16(2) 旧定率法又は定率法による減価償却資産の償却額の計算に関する明細書	244
34	別表16(6) 繰延資産の償却額の計算に関する明細書	245
35	別表16(8) 一括償却資産の損金算入に関する明細書	246
36	別表16(9) 特別償却準備金の損金算入に関する明細書	247
37	別表16(10) 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入に関する明細書	248
38	別表17(3) 特定外国子会社等に係る課税対象金額又は個別課税対象金額の計算に関する明細書	249
39	別表17(3)付表1 特定外国子会社等の判定に関する明細書	250
40	別表17(3)の2 特定外国子会社等に係る部分課税対象金額又は個別部分課税対象金額の計算に関する明細書	251
41	別表17(3)の3 特定外国子会社等の課税対象金額等に係る控除対象外国法人税額又は個別課税対象金額等に係る個別控除対象外国法人税額の計算に関する明細書	252
42	別表17(3)の4 特定課税対象金額等又は特定個別課税対象金額等がある場合の外国	

	法人から受ける配当等の益金不算入額等の計算に関する明細書	253
43	別表17(3の7) 添付対象外国関係会社の名称等に関する明細書	254
44	別表17(3の8) 特定外国関係会社又は対象外国関係会社の適用対象金額等の計算に関する明細書	255
45	別表17(3の11) 外国関係会社の課税対象金額等に係る控除対象外国法人税額等の計算に関する明細書	256
46	別表17(4) 国外関連者に関する明細書	257
47	組織再編成に係る主要な事項の明細書	258
48	賃借対照表	259
49	損益計算書	261
50	株主資本等変動計算書	262
51	積立金方式による諸準備金等の種類別の明細表	263
52	内訳書	264
Ⅲ	連結法人税申告書	266
1	別表1の2(1) 各連結事業年度の連結所得に係る申告書－普通法人（特定の医療法人を除く。）	266
2	別表1の2(1)次葉	267
3	個別帰属額の届出書 各連結事業年度の連結法人税の個別帰属額の届出書－連結親法人が普通法人（特定の医療法人を除く。）である連結法人の分	268
4	別表4の2 連結所得の金額の計算に関する明細書	269
5	別表4の2付表 個別所得の金額の計算に関する明細書	270
6	別表5の2(1) 連結利益積立金額の計算に関する明細書	271
7	別表5の2(1)付表1 連結個別利益積立金額及び連結個別資本金等の額の計算に関する明細書	272
8	別表5の2(1)付表2 連結子法人の株主等における帳簿価額修正額のうちその連結子法人に係る部分の金額の計算に関する明細書	273
9	別表5の2(2) 連結法人の租税公課の納付状況等に関する明細書	274
10	別表5の2(2)付表 各連結法人の租税公課の納付状況等に関する明細書	275
11	別表6の2(1) 連結事業年度における所得税額の控除に関する明細書	276
12	別表6の2(2) 連結事業年度における外国税額の控除に関する明細書	277
13	別表6の2(2)付表 各連結法人の外国税額の控除に関する明細書	278
14	別表6の2(3) 試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除に関する明細書	279
15	別表6の2(3)付表 各連結法人の当期控除額の個別帰属額に関する明細書（試験研究費）	280
16	別表6の2(5)付表 各連結法人の当期控除額の個別帰属額に関する明細書（特別試験研究費）	281
17	別表7の2付表1 連結欠損金当期控除額及び連結欠損金個別帰属額の計算に関する明細書	282
18	別表7の2付表2 連結欠損金当期控除前の連結欠損金個別帰属額の調整計算に関する明細書	283
19	別表8の2 連結事業年度における受取配当等の益金不算入に関する明細書	284
20	別表10の2(2) 取用換地等及び特定事業の用地買収等の場合の連結所得の特別控除等並びに資産の譲渡に係る特別控除額の損金不算入に関する明細書	286
21	別表14(5) 完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書	287
22	別表14の2 連結事業年度における寄附金の損金算入に関する明細書	288

23 別表15 の2 交際費等の損金算入に関する明細書 .....	289
参考 主要外国通貨の対顧客直物為替相場（三菱 UFJ 銀行公表分） .....	290

# 第1章 法人税及び消費税等の誤り易い事例と検討の仕方

## I 法人税確定申告書・連結確定申告書

### 1 各事業年度の所得に係る申告書

〔申告書別表1(1)、(決議書第1表(1))〕(212ページ参照)

#### 一 所得金額に対する税率

法人税率は、法人の種類や資本金による区分、事業年度によって次のとおりとなっている(法66、措法42の3の2、平28年改正法附則26)。

区 分		平24.4.1以後 開始事業年度	平27.4.1以後 開始事業年度	平28.4.1以後 開始事業年度	平30.4.1以後 開始事業年度
普 通 な 法 人 ・ 社 団 格 等	資本金1億円以下の法人及び資本金を有しない法人(相互会社を除く。)	年800万円以下の部分	15%	15%	15%
			年800万円超の部分	25.5%	23.9%
	資本金1億円超の法人及び相互会社		25.5%	23.9%	23.4%

(注) ① 外国法人の各事業年度の所得に対する法人税率も上記区分の率と同様(法143、措法42の3の2)。

② 適用税率の改正経過等及び連結所得金額に対する税率については、「第3章主要項目改正経過等の一覧表」の「2」を参照のこと。

③ 平成22年4月1日以後に開始する事業年度において、大法人(資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等)との間に当該法人による完全支配関係がある普通法人については、年800万円以下の部分の軽減税率の適用はない(法66⑥二、143⑤二、措法42の3の2)。

④ 平成23年4月1日以後に開始する事業年度において、完全支配関係がある複数の大法人に発行済株式等の全部を保有されている普通法人については、年800万円以下の部分の軽減税率の適用はない(法66⑥三、143⑤三、措法42の3の2)。

(1) 資本金1億円超の法人であるのに、資本金1億円以下の法人に適用される税率によっているもの。

(注) 資本金が1億円以下の法人には、年800万円以下の所得に対しては区分した税率が適用されるが、資本金1億円超の法人については、この適用がない(法66②、143②)。

(2) 外国法人の資本金の額は、本店の貸借対照表の資本金の額とすべきであるのに、日本支店の貸借対照表の本店勘定の額としているもの。

(注) 外国法人の資本金は、当該事業年度終了の日の電信売買相場の仲値により換算した円換算額による(基通20-5-36)。

検討の仕方	資本金の額による税率の適用は正しいか、貸借対照表の資本金の額と照合する。
-------	--------------------------------------

(3) 大法人との間に当該法人による完全支配関係がある、又は完全支配関係がある複数の大法人に発行済株式等の全部を保有されているのに、資本金が1億円以下であることをもって軽減税率を適用しているもの。

検討の仕方	完全支配関係がある法人の有無について、別表2及びグループ法人の系統図（法規35四）の添付の有無から確認し、有りの場合には、その中に大法人が含まれているか及びその大法人による完全支配関係が成立しているか検討する。
-------	---

(4) 還付税額については、100円未満の端数を切り捨てないことになっているのに、切り捨てているもの。

(注) 還付税額は、1円まで還付する（通法120①②）。

検討の仕方	法人税関係特別措置の適用を受けている場合、「適用額明細書」の提出があるかを確認し、申告書別表1(1)と照合する（租特透明化法3①）。
-------	--

## 二 使途秘匿金に対する追加課税

法人が、平成20年4月30日以後に使途秘匿金を支出した場合には、各事業年度の所得に対する法人税の額は、通常の法人税の額に当該使途秘匿金の支出の額の千円未満の端数を切り捨てたものの40%相当額を加算した金額となる（措法62、通法118①）。

- (1) 使途秘匿金に係る追加法人税額について、申告書別表1(1)の「法人税額計10」欄外書として記載しているか。
- (2) 資産計上していたものを使途秘匿金として否認した場合、資産否認すべきであるのに、これを行っていないもの。
- (3) 期末に未払計上されている使途秘匿金について、支出年度でなく未払の年度で使途秘匿金の追加課税を行っているもの。
- (4) 別表4において使途不明金等の加算があるのに、使途秘匿税額の計算の要否を検討していないもの。

### 各連結事業年度の連結所得に係る申告書

[別表1の2(1)、(決議書(連結納税)第1表)] (266ページ参照)

- (1) 「連結所得金額又は連結欠損金額1」欄には、別表4の2の「連結所得金額又は連結欠損金額56」の①欄の金額を移記することとされているのに、各連結法人の「各連結事業年度の連結法人税の個別帰属額の届出書」の「個別所得金額又は個別欠損金額1の(イ)+(ロ)」欄の合計額を記載しているもの。

なお、「個別所得金額又は個別欠損金額1(イ)」欄の合計額は、連結所得金額又は連結欠損金額と一致する。

- (2) 「法人税額計10」欄外書の金額は、各連結法人の使途秘匿金の支出額の合計額の千円未満の端数を切り捨てたものの40%とすべきであるのに、各連結法人の使途秘匿金の支出額の千円未満の端数を切り捨てた金額に40%を乗じた金額の合計額としているもの（措法68の67①、通法118①）。
- (3) 仮装経理による過大納付税額の繰越しを行っている連結事業年度である場合、決議書第1表及び第2表の2(4)を作成し、当期控除税額、繰越税額又は要還付額の適否を検討すべきであるのに、これを行っていないもの。
- (4) 連結親法人の資本金の額若しくは出資金の額が1億円超の法人であるのに、資本金1億円以下の法人に適用される税率により法人税額を算出しているもの（法81の12②）。
- (5) 連結親法人が大法人との間に当該大法人による完全支配関係がある、又は完全支配関係がある複数の大法人に連結親法人の発行済株式等の全部を保有されているのに、資本金が1億





人税額は、その更正の日以後に終了する各課税事業年度の地方法人税の額から控除することになる（地方法人税法13）。

## ニ 税額控除の順序

上記ロ及びハによる控除については、まずロの外国税額の控除をした後において、ハの仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う地方法人税額の控除をすることになる（地方法人税法14）。

平成28年度税制改正により、平成29年4月1日以後に開始する課税事業年度においては、地方法人税の税率は10.3%とされた（地方法人税法10①）。

平成28年11月税制改正により、地方法人税の税率の10.3%への引上げの実施時期が、平成31年10月1日以後に開始する課税事業年度とされた（平28年改正法附則1）。

法人税の欠損金繰戻し還付を行うとき、原則として地方法人税についても還付処理を行わなければならないが、法人税の還付処理のみ行っているもの（地方法人税法23①）。

## 2 同族会社等の判定に関する明細書

〔申告書別表2〕（214ページ参照）

平成19年度税制改正により、平成19年4月1日以後に開始する事業年度においては、資本金の額又は出資金の額が1億円以下である被支配会社は、適用対象の特定同族会社から除くこととされた（法67①、平19法附則32）。

平成22年度税制改正により、平成22年4月1日以後に開始する事業年度においては、資本金の額又は出資金の額が1億円以下であっても、大法人（資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等）との間に当該法人による完全支配関係がある普通法人については、適用対象の特定同族会社から除かれないこととされた（法66⑥二、67①）。

平成23年度税制改正により、平成23年4月1日以後に開始する事業年度においては、資本金の額又は出資金の額が1億円以下であっても、完全支配関係がある複数の大法人に発行済株式等の全部を保有されている普通法人については、適用対象の特定同族会社から除かれないこととされた（法66⑥三、67①）。

- (1) 平成18年度税制改正により、同族会社の判定は上位3順位の、株式数等による判定・議決権の数による判定・持分会社の社員の数による判定のうち最も高い割合によらなければならないのにこれを行っていないもの（法20、令4⑤）。
- (2) 同族判定株主の同族関係者である法人の持株を除外して同非判定を行っていないか（法20、令4②）。  
(注) 同族会社の判定の基礎には株主と特殊関係にある法人を含む（法20、令4）。
- (3) 同族会社の判定等において、株式数等による判定は自己株式数を除くこととされているのに、これによっていないもの（法20、67②）。
- (4) 法律上の組合は、各組合員が株主となるが、これを一の株主として同非判定を行っていたもの。
- (5) 平成18年4月1日以後開始事業年度以降から留保金額に対する特別税率の適用があるの

は、同族会社のうち特定同族会社に該当するものとされたのにその判定を行っていないことから誤って留保金の課税を行っているもの（法 67 ①②）。

※ 特定同族会社とは、被支配関係（株主の一人並びにこれと特殊の関係のある個人及び法人が発行済株式の総数等の 100 分の 50 超を有する関係）にある会社で、一定の会社をいう（法 67 ①②、令 139 の 7）。

検討の仕方	判定基準となる株主等の明細（株主名簿・社員名簿・定款等）等により、持株数・議決権の数・持分会社の社員の数を検討する。
-------	--

### 3 加算税の適用

〔決議書第 2 表（3-1）及び（3-2）〕

#### 1 共通事項

☆(1) 各種加算税が 5,000 円未満であるにもかかわらず、加算税を課しているもの（通法 119 ④）。

★(2) 当初減額更正したものを再更正処理した場合は、申告税額との差額について加算税を課することとなるのに、当初更正による減額後の税額との差額について加算税を課しているもの（通法 65 ④二、「法人税決議書記載要領」第 2 表（3-1）及び（3-2）4(1)）。

（注）国税通則法第 23 条《更正の請求》の規定による更正の請求に基づいて当初の減額更正を行ったものを除く。

なお、この場合において、更正の請求金額を超えて減額更正を行ったときは、更正の請求金額と再更正後の金額との差額を加算税の対象とする。

☆(3) 再更正の場合は、再更正により増額する税額についてのみ加算税を課すべきであるのに、申告税額との差額について加算税を課しているもの。

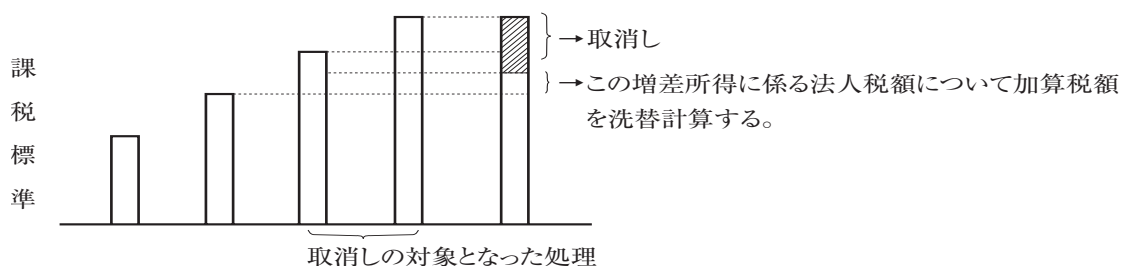
(4) 修正申告又は期限後申告により、納付すべき税額について加算税を賦課決定する場合に、その賦課決定と同時にこれらの申告について更正の処理を行うときは、申告に係る加算税額と更正に係る加算税額とは、それぞれ別に計算することとなっているのに、これによっていないもの（通法 65 ①、通法 66 ①）。

(5) 減額の再更正を行う場合において、その再更正に係る加算税額が当初更正に係る加算税額を下回ることとなったときには、その下回る部分の金額（注）を減額すべきであるのに、これによっていないもの。

（注）加算税の全部又は一部を取り消す場合には、その取消の対象となった処理（その取消の対象となった処理が 2 回以上ある場合には、その最も古い処理とする。以下同じ。）の直前の申告又は処理に係る税額とその取消をした後の税額との差額により加算税額の洗替計算を行うのであるから留意する（「法人税決議書記載要領」第 2 表（3-1）及び（3-2）4(3)）。

（加算税の一部取消しの例）

申告 当初 第 1 回 第 2 回 第 3 回  
 更正 再更正 再更正 再更正



- (6) 計算の基礎となる税額に1万円未満の端数があるときは、その端数を切り捨てて計算すべきであるのに、これによっていないもの（通法118③）。
- (7) 加算税を賦課する場合にも「調査経過書その1（個票）」を作成する必要があるのにそれを作成していないもの（以前に賦課決定を行った加算税の全部又は一部を取り消す場合には、不利益処分には当たらないので、「調査経過書その1（個票）」の作成は不要である。）。なお、重加算税を賦課する場合には、隠ぺい又は仮装の事実を具体的に記載する必要がある。
- (8) かえり否認額は、正当な理由があると認められる事実として加算税が免除されるにもかかわらず加算税の対象としているもの（「過少事務運営指針」第1.1(2)）。

例 前期において、売上除外等の不正事実が明らかとなり、売掛債権等が増加したが、これに伴い、前期の所得金額に加算していた貸倒引当金繰入限度超過額の一部について重加対象所得から認容した。そして、当期においては当該認容額相当額が減算過大となっているため、これを所得金額に加算する場合の当該加算額（いわゆるかえり否認額）。

他に、為替差損、デリバティブ決済額など翌期洗替えにより、当然に加算することが求められるものがかえり否認となるものとして挙げられる。

- (9) かえり否認額があり、かつ、翌期へ繰越す欠損金額がある場合に、繰越欠損金等の当期控除額に係る加算税の対象の金額から、かえり否認額に次の率を乗じた金額の相当額（中小法人等の場合は全額）を除くべきであるのに除いていないもの。

イ 平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度	100分の80
ロ 平成27年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する事業年度	100分の65
ハ 平成28年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度	100分の60
ニ 平成29年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度	100分の55
ホ 平成30年4月1日以後に開始する事業年度	100分の50

## 2 重加算税

- (1) 隠ぺい又は仮装の事実該当する寄附金及び交際費等の損金不算入額並びに用途不明支出金は、重加算税の対象とすべきであるのに、過少申告加算税の対象としているもの（通法68①）。
  - (2) 架空の資産に係る減価償却費の否認額は、重加算税の対象とすべきであるのに、過少申告加算税の対象としているもの（通法68①）。
  - (3) 架空借入金の利息否認、簿外預金の受取利息等は隠ぺい又は仮装による所得であり、重加算税の対象とすべきであるのに、過少申告加算税の対象としているもの（通法68①、「重加事務運営指針」第1.1(4)）。
  - (4) 前期以前において、未成工事支出金又は仕掛品原価等のうち、架空又は仮装の原価として、所得から減算した認定損について当期において認定損戻入れとして所得に加算した金額は、重加算税の対象とすべきであるのに、過少申告加算税の対象としているもの（通法68①）。
  - (5) 過大に繰越控除をした欠損金額のうち、不正事実に基づいて過大となった部分については、重加算税の対象とすべきであるのに、過少申告加算税の対象としているもの（通法68①「重加事務運営指針」第1.5、第3.2(3)）。
- ☆(6) 重加対象所得の計算上、法人の申告に係る支出交際費等の中に不正事実に基づく用途不明支出金がある場合、交際費等の損金不算入額として自己否認した金額に相当する金額は、重加対象所得から減額しなければならないのに、その用途不明支出金の金額を重加算税の対象

としているもの。

(7) 新築祝等で収受した物品については、法人が雑収入等に計上していなくても隠ぺい又は仮装の事実が通常存在しないので重加算税の対象とすべきではないのに、単に簿外資産となっていることのみをもって重加算税の対象としているもの。

(8) 寄附金や交際費等の支出金額について、不正の事実に係る増加額とそれ以外の事実に係る増加額があるときには、それらの増加額の合計額に基づく限度計算と不正の事実がないものとした場合の限度計算とを行い、重加対象所得と過少対象所得の区分計算を行うこととなるのに、これを行っていないもの（通法 68、通令 28、「重加事務運営指針」第 3. 1、第 3. 2(2)）。

また、重加算税及び過少申告加算税対象の更正に伴い、寄附金の損金不算入額の認容がある場合、それぞれ重加算税対象・過少申告加算税対象に係るものとして区分計算していないもの。

(9) 不正に欠損金の繰戻し還付を受けた場合の重加算税の計算の基礎となる税額は、次の算式により計算することになっているのに、これによっていないもの（「重加事務運営指針」第 3. 3）。

$$\text{法人税法第 80 条又は第 144 条の 13 の規定により還付した金額} \times \frac{\text{不正事実に基づく欠損金額}}{\text{繰戻しをした欠損金額}}$$

(10) 不正事実に基づき土地譲渡益が増加する場合は、土地譲渡税額についても、重加算税を課すべきであるのに、課していないもの（通法 68 ①、※ 措法 62 の 3 ⑭、63 ⑦等により、平成 32 年 3 月 31 日までにした土地の譲渡等の土地譲渡益に対する追加課税制度はその適用が停止されている）。

(11) 不正事実に基づいて計上された試験研究費を否認する場合は、その控除税額についても重加算税を課すべきであるのに、課していないもの（通法 68 ①）。

(12) 不正事実に基づく使途秘匿金の追加法人税額について重加算税を課すべきなのに、課していないもの（「重加事務運営指針」第 1. 2）。

(13) 経費の繰上計上をしている場合に当該行為が通謀又は証ひょう書類等の破棄、隠匿若しくは改ざんによるもの等でなく、その経費が翌事業年度に支出されていることが確認されたときは、重加算税の対象としないことになっているのに、これを重加算税の対象としているもの（「重加事務運営指針」第 1. 3(2)）。

(14) 簿外資金から拠出された役員や子会社等への簿外貸付金に係る利息の未計上額は、不正事実に基づくものとして重加算税対象とすべきであるのに過少申告加算税の対象としているもの（「重加事務運営指針」第 1. 1(4)）。

(15) 欠損金又は災害損失金等の当期控除額が制限されている場合において、重加算税及び過少申告加算税対象の更正に伴い、欠損金又は災害損失金等の当期控除額が増加する場合、それぞれ重加算税対象・過少申告加算税対象に係るものとして区分計算していないもの（法 57 ①、「重加事務運営指針」第 3. 1）。

☆(16) 貸倒実績率により一括評価に係る当期繰入限度額を計算している場合において、貸倒額及び貸金又は一般売掛債権等の額が不正事実により異動したことに伴って、貸倒実績率が異動したために生じた貸倒引当金繰入限度超過額の加算額は重加算税の対象となるのに、過少申告加算税の対象としているもの。

(注) 貸金又は一般売掛債権等の額について不正の事実に係る異動額とそれ以外の事実に係る異動額があるときには、それらの異動額の合計額に基づく限度計算と不正の事実がないものとした場合の限度計算とを行い重加対象所得と過少対象所得の区分計算を行うこととなる（「重加事務運営指針」第 3. 1）。

☆(17) 不正事実に基づき課税売上割合が変動し、これにより控除対象外消費税額等も異動した場

合において、控除対象外消費税額等の損金算入額が過大又は過少となったときの当該過大又は過少となる損金算入過大（認容）額は過少申告加算税の対象となるのに、重加算税の対象としているもの。

- (18) 重加算税及び過少申告加算税の対象となる交際費等の異動に伴い交際費等に係る控除対象外消費税額等が異動した場合、「交際費等の損金不算入額」に対する加算税は、更正後の課税売上割合に基づき、重加算税の対象となる交際費等に係る控除対象外消費税額等と過少申告加算税の対象となる交際費等に係る控除対象外消費税額等にそれぞれ区分計算することとなるのに、これを行っていないもの（「重加事務運営指針」第3.1、第3.2(2)）。
- (19) 2期同時処理した場合において、当期における事業税認定損は過少申告加算税対象所得に係るものとして取り扱うこととなるのに、前期の不正事実に基づく増加所得金額に対応するものとして重加算税の対象としているもの。
- ☆(20) 平成29年度税制改正により、外国税額控除や試験研究費の特別控除等については平成29年4月1日以後に行う、調査に基づく修正申告又は更正により、その控除額を増額させることが可能となっているにもかかわらず、控除額を増額させていないもの。また、当該修正申告又は更正に伴い変動した所得金額に重加対象所得と過少対象所得とがあるときには、その再計算により変動する控除額を重加対象分と過少対象分に区分計算することとなるのに、これを行っていないもの（「重加事務運営指針」第3.1）。
- (21) 平成29年1月1日以後に確定申告書の提出期限が到来するものに係る期限後申告書若しくは修正申告書の提出（調査による更正等を予知してされたものに限る。）又は更正若しくは決定（以下「期限後申告等」）により重加算税を課する場合において、その期限後申告等のあった日の前日から起算して5年前の日までの間に、同一の税目について無申告加算税（調査による更正等を予知してされたものに限る。）又は重加算税を課されたことがあるのに、加重計算を行っていないもの（通法68④）。

### 3 過少申告加算税

- (1) 偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税について更正を行った場合には、その更正の対象となった所得のすべてがその更正後に減額されない限り、その事業年度の除斥期間は7年となるにもかかわらず、再更正すべきものがすべて過少申告加算税の対象所得であることから除斥期間を5年として再更正処理を行っていないもの（通法70④）。
- (注) 更正決定等の期間制限については「第3章主要項目改正経過等の一覧表」の「1」を参照のこと。
- ☆(2) 事業税認定損戻入れもれとして加算した金額を過少申告加算税対象所得に係るものとしていないもの。
- ☆(3) 更正等における事業税認定損を過少申告加算税対象所得に係るものとしていないもの。
- (4) 過大に還付した税額の取戻しの際に、当該取戻し税額を過少申告加算税の対象としていないもの。
- (注) 不正事実に基づく部分がある場合には、2の(9)を参照のこと。
- (5) 法人税額の特別控除額、所得税等の控除額が申告書の記載額よりも少額となる場合は、決議書第2表（3-1）の「法人税額の特別控除43」欄、「所得税等の控除額47」欄は申告額を記入すべきであるのに、調査額を記入したため過少申告加算税が課税もれとなっているもの（「法人税決議書記載要領」第2表（3-1）及び（3-2）参照）。
- (6) 調査があったことにより更正があるべきことを予知して提出された修正申告であるのに、加算税を課していないもの（通法65⑤）。
- (注) 行政指導として行われた行為に起因して修正申告書の提出があった場合、当該修正申告

書は、行政指導に基づき自発的に提出されたものであるから、調査があったことにより更正があるべきことを予知してされたものには当たらないものとして、過少申告加算税を賦課しない。

- (7) 平成 29 年 1 月 1 日以後に確定申告書の提出期限が到来するものについて、調査通知後から更正等の予知前に提出された修正申告等に新たに賦課する過少申告加算税(期限後申告(その修正申告を含む。))の場合は無申告加算税)は、調査通知を行った税目・期間が対象となるのに、これによっていないもの(通法 65 ⑤、66 ⑥)。
- (8) 増差税額が期限内申告税額に相当する税額と 50 万円とのいずれか多い金額を超える場合は、その超える部分の税額については、15%の過少申告加算税を課すこととされているのに、これによっていないもの(通法 65 ②)。  
(注) なお、加算税率については、「第 3 章主要項目改正経過等の一覧表」の「3」を参照。
- (9) 増差税額の累計額の計算は、当初処理及び再処理等の累計額によることとなっているのに、当初処理分を加算せず、再処理分のみにより計算しているもの(通法 65 ③一)。
- (10) 期限後の還付請求申告書を提出した法人を調査し、納付税額が発生する修正申告書を提出させることになった場合には、その納付すべき税額に無申告加算税を賦課することになるのに、その納付すべき税額に過少申告加算税を賦課しているもの(還付額が減少する修正申告の場合には過少申告加算税を賦課する。)(通法 65、66、通令 26)。
- (11) 国税通則法第 66 条第 6 項の適用を受けた期限後申告書について、調査による加算税賦課決定を行う場合に、過少申告加算税を賦課することとなるのに無申告加算税を賦課しているもの(通法 65 ①かっこ書き)。
- (12) 期限後申告書の提出があった場合において、期限内申告書を提出する意思があったとして無申告加算税を賦課しないときは、加重分の計算における「期限内申告税額」には当該期限後申告書の申告税額が含まれるのに、これを含めずに過少申告加算税の額を計算しているもの(通法 65 ①②③二、66 ⑦)。

#### 4 無申告加算税

- (1) 平成 19 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来するものについて、法定申告期限から 2 週間以内(平成 27 年 4 月 1 日以後に法定申告期限が到来するものについては 1 月以内)に申告が行われ、かつ、期限内申告書を提出する意思があったと認められるものについて無申告加算税を課しているもの(通法 66 ⑦)。  
(注) 期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合とは、次のいずれにも該当する場合をいう(通令 27 の 2 ①)。
  - ① その申告前 5 年間に当該期限後申告書に係る税目について期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより無申告加算税又は重加算税を課されていない場合で、かつ、無申告加算税の不適用制度の適用を受けていない場合  
(注) 企業組織再編等があった場合は、提出された申告書に係る法定申告期限の時において、その申告書を提出する義務を有する法人の過去の申告等の事績で判断することに留意する。
  - ② 納付すべき税額の金額が法定納期限(振替納税選択者は申告書提出日)までに納付済みの場合
- (2) 平成 29 年 1 月 1 日以後に確定申告書の提出期限が到来するものに係る期限後申告書若しくは修正申告書の提出(調査による更正等を予知してされたものに限る。)又は更正若しくは決定(以下「期限後申告等」)により無申告加算税を課する場合において、その期限後申告等のあった日の前日から起算して 5 年前の日までの間に、同一の税目について無申告加算税(調査による更正等を予知してされたものに限る。)又は重加算税を課されたことがある

のに、加重計算を行っていないもの（通法 66 ④）。

#### 4 仮装経理に基づく過大申告の場合の計算

〔決議書第 2 表(4)〕

平成 21 年度税制改正により、一定の企業再生事由が生じた場合における繰越控除制度の適用の終了及び控除未済額の還付等について、次の改正が行われた。

- (1) 5 年間の繰越控除制度の適用を受けている法人につき平成 21 年 4 月 1 日以後に一定の企業再生事由が生じた場合には、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、仮装経理法人税額のうち既に還付又は控除をされた金額以外の金額の還付を請求できることとされた（旧法 134 の 2 ④、平 21 法附則 19 ②）。
- (2) 事実を仮装して経理したところに基づく過大申告額がある事業年度終了の日から税務署長が当該事業年度の所得に対する法人税について平成 21 年 4 月 1 日以後にする更正の日の前日までの間に一定の企業再生事由が生じていたときは、5 年間の繰越控除制度を適用せず、原則どおり過大税額を直ちに還付することとされた（旧法 134 の 2 ①、平 21 法附則 19 ①）。
- (3) 仮装経理に基づく過大申告の場合の平成 21 年 4 月 1 日以後にされる更正において、中間納付額の控除不足額が増加するときは、その増加額のうち仮装経理法人税額に達するまでの金額については、還付制度を適用しないことが明確化された（旧法 134 の 2 ⑨本文、平 21 法附則 19 ①）。
- (4) 仮装経理に基づく過大申告の場合の平成 21 年 4 月 1 日以後にされる更正において、5 年間の繰越控除制度の適用期間を終了してもなお控除しきれなかった仮装経理法人税額がある場合には、その控除しきれなかった金額を還付することが明確化された（旧法 134 の 2 ③、平 21 法附則 19 ①）。
- (5) 仮装経理に基づく過大申告の場合の平成 21 年 4 月 1 日以後にされる更正において、5 年間の繰越控除制度の適用期間中に適用法人につき次の事実が生じた場合において、控除しきれなかった仮装経理法人税額があるときは、その控除しきれなかった金額を還付することが明確化された（旧法 134 の 2 ③一～四、平 21 法附則 19 ①）。

イ 解散をしたこと

ロ 連結納税の承認を受けたこと

ハ 連結納税の承認を取り消されたこと

ニ 連結納税の取りやめの承認を受けたこと

また、事実を仮装して経理したところに基づく過大申告額がある事業年度終了の日から税務署長が当該事業年度の所得に対する法人税について平成 21 年 4 月 1 日以後にする更正の日の前日までの間に上記イからニまでの事実が生じたときは、5 年間の繰越控除制度を適用せず、原則どおり過大税額を直ちに還付することが明確化された（旧法 134 の 2 ①、平 21 法附則 19 ①）。

平成 22 年度税制改正により、上記 21 年改正(5)に掲げた「控除しきれなかった金額を還付する場合」及び「原則どおり過大税額を直ちに還付する場合」の一定の事実について、次の改正が行われた（法 135 ①、③一～七）。

- イ 残余財産が確定したこと
- ロ 合併による解散をしたこと
- ハ 破産手続開始の決定による解散をしたこと
- ニ 連結納税の承認を受けたこと
- ホ 連結納税の承認を取り消されたこと
- ヘ 連結納税の取りやめの承認を受けたこと
- ト 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

- (1) 仮装経理があった事業年度後の事業年度において、法人がその修正経理をしていない場合には、原則として更正をしないこととなっているのに、更正の処理を行っているもの（法 129 ①）。
- (2) 既往事業年度において仮装経理があり、その後の事業年度の確定決算において、その修正経理をしているのに、更正の処理を行っていないもの（法 129 ①）。
- (3) 仮装経理の事実が判明しないまま増額更正をし、その後の事業年度の確定決算で仮装経理の事実に係る修正経理を基に、法 135 ①に基づく更正を行う場合には、更正日の属する事業年度の前事業年度の法人税額(更正をした日の前日までに確定している場合に限る。)のうち、仮装経理法人税額に達するまでの税額は直ちに還付することとなるのに、これによっていないもの（法 135 ①②、令 175 ①）。
- (4) 過去の事業年度において仮装経理があり、当期の確定決算において、その修正経理をしているのに、これを否認していないもの（法 129 ①）。
- (5) 既往事業年度に貸倒損失に計上した債権をその後の事業年度に理由がないのに債権として復活させ、さらに、その後の事業年度において貸倒損失に計上する経理は、仮装経理に該当するのに、税法上の仮装経理の処理を行っていないもの（法 129 ①）。
- (6) 有価証券の売買益を除外するため、その取得代金を貸付金として経理し、架空受取利息を計上していた場合の経理は、仮装経理に該当しないのに、仮装経理に該当するものとして架空受取利息の認容処理を行っていないもの（法 129 ①）。
- (7) 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴って還付及び控除の対象となる法人税額は、その更正により減少する部分のうち、その仮装経理をした部分の金額に限られるにもかかわらず、仮装経理に係る部分以外の金額との按分計算をせずに全額を対象としているもの（法 135 ①、令 175 ①）。

#### 仮装経理に基づく過大申告の場合の計算

[決議書第 2 表の 2(4)]

連結事業年度において仮装経理を行った連結子法人が連結グループから離脱した後に修正経理した場合、連結親法人に過大申告額に係る法人税額を還付（又は連結法人税から控除）することとなるのに、直接、離脱法人に還付（又は法人税額から控除）しているもの（法 135 ①③、令 175 ①）。なお、この場合、連結親法人は当該過大申告に係る法人税額相当額を離脱法人に支払うこととなる。

(注) 連結納税適用前に行った仮装経理について連結事業年度で修正経理した場合には、連結確定申告書の更正処分と同時に当該仮装経理法人の更正を行い、直ちに過大申告に係る法人税額を当該仮装経理法人に還付することとなる。

### 5 特定同族会社の留保金額に対する税額の計算に関する明細書

[別表 3(1)、別表 3(1)付表、(決議書第 3 表 (1—1) 及び (1—2))] (215 ページ参照)



平成 22 年度税制改正により、平成 22 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から、次の点が改正された。

1 適用対象から除外されない特定同族会社

資本金の額等が 1 億円以下である被支配会社のうち、次の(1)から(3)に掲げる法人との間に完全支配関係がある法人（法 66 ⑥二、法 67 ①）。

- (1) 資本金の額等が 5 億円以上である法人
- (2) 相互会社（これに準ずるものとして令 139 の 6 の 2 で定めるものを含む。）
- (3) 法 4 の 7 に規定する受託法人

2 適用対象から除外される特定同族会社

清算中の法人（法 67 ①）。

平成 23 年度税制改正により、平成 23 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度（平成 23 年 6 月 30 日以前に終了する事業年度を除く（平 23. 6 法附則 13）。）から、資本金の額等が 1 億円以下である被支配会社のうち、当該各事業年度において、資本金の額等が 5 億円以上である複数の法人等との間に完全支配関係がある法人については、適用対象から除外されない特定同族会社とされた（法 66 ⑥三、67 ①）。

平成 26 年度税制改正により、平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から次の点が改正された（平 26. 3 法附則 1 十二イ）。なお、下記(3)の改正は、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従前のとおり（平 26. 3 令附則 8 ②）。

- (1) 地方法人税の創設に伴い、法人が課される地方法人税の額は、留保金額の計算上、所得等の金額のうち留保した金額から控除することとされた（法 67 ③）。
- (2) 所得等の金額を構成することとされる還付金等の益金不算入額の範囲について、所得の金額の計算上損金の額に算入されない地方法人税の額に係る部分の還付金等の額を含めないこととされた（法 67 ③五）。
- (3) 留保金額の計算上道府県民税及び市町村民税の額として控除する金額について、法人税の額に 16. 3 % を乗じて計算することとされた（令 139 の 10）。

平成 27 年度税制改正により、特定同族会社又は連結特定同族会社が平成 28 年 1 月 1 日以降に支払を受けるべき利子等に係る道府県民税について、地方税法の一部を改正する法律（平成 25 年法律第 3 号）における地方税法の改正により道府県民税利子割額の納税義務者から法人が除外されたことに伴い、所得等の金額、連結所得等の金額及び連結所得等個別帰属額の計算における還付を受け又は充当される金額から道府県民税利子割額に係る部分の金額が除外された（法 67 ③五、法 81 の 13 ②四、法令 155 の 43 ②四）。なお平成 28 年 1 月 1 日前に支払を受けるべき利子等に係る道府県民税に係る還付を受け又は充当される金額については従前どおりとされた（平 27 法附則 28、31、13）。

平成 30 年度税制改正により、分配時調整外国税相当額の控除制度の創設に伴い、留保金額の計算上所得等の金額のうち留保した金額から控除する法人税の額及び地方法人税の額は、令和 2 年 1 月 1 日以後に支払を受ける集団投資信託に係る分配時調整外国税相当額の控除をする前のこれらの金額を合計した金額から、法人税法第 68 条から第 70 条まで（所得税額の控除、外国税額の控除、分配時調整外国税相当額の控除及び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）並びに地方法人税法第 12 条及び第 13 条（外国税額の控除及び仮装経

理に基づく過大申告の場合の更正に伴う地方法人税額の控除)の規定による控除をされるべき金額を控除した金額とされた(法法67③、平30法附則30)。

検討の仕方	資本金の額等が5億円以上である一の法人又は複数の法人との間に完全支配関係があるということのみで適用対象から除外されない特定同族会社としていないか。当該一の法人又は複数の法人が被支配会社でない法人株主等に該当する場合には適用対象から除外されるので確認する。
-------	---

検討の仕方	各欄に記載されている額が、第3章主要項目改正経過等の一覧表の「7」に記載されている率等に基づいて計算されているか確認する。
-------	---

検討の仕方	<p>① 別表3(1)「法人税額及び地方法人税額12」「住民税額の計算19、20及び21」の各欄の算式に基づいて検算する。</p> <p>なお、復興特別法人税が課される事業年度においては「法人税額及び地方法人税額12」欄に当該復興特別法人税額が加算されているか確認する(復興財源確保法63①)。</p> <p>② 別表3(1)12、19及び20欄 マイナスとなる場合「0」とされているか。</p> <p>③ 別表3(1)付表6、7欄 「6」欄がマイナスとなる場合、「2」欄の金額にマイナス金額の正数金額を加算した金額が「7」欄に記載されているか(基通16-1-7)。例えば、「2」欄が10億円、「6」欄が△3億円の場合は、「7」欄は10億円に3億円を加算した13億円となる。</p>
-------	---

- (1) 特定同族会社の特別税率の適用がある場合の定額基準額に誤りがあるもの。
- (2) 仮払経理により支出した交際費について申告調整において加算流出、減算留保の処理を行っていないため留保所得が過大となっていたもの。
- (3) 株式の発行法人において、自己株式の取得によりみなし配当が生じる場合、申告調整により、みなし配当相当額の加算流出及び減算留保(別表5(1)では自己株式のマイナスとして表示)の処理を行っていないため留保所得が過大となっているもの。  
(注) 自己株式を取得するために支出した金銭等の額からみなし配当相当額を控除した金額は別表5(1)では自己株式のマイナス及び資本金等の額のマイナスとして表示される。
- (4) 当期末配当等の額は、当事業年度中に配当基準日があり、当事業年度終了の日の翌日から決算確定の日までに配当決議があった配当の額を記載すべきであるのに、株主資本等変動計算書に記載されている当期中の支払配当の額をそのまま記載しているもの。

#### 連結特定同族会社の連結留保金額に対する税額の計算に関する明細書

[別表3の2、別表3の2付表一、決議書第3表の2(1-1)及び(1-2)]

連結留保金額から控除すべき住民税額は、各連結法人の個別帰属額の計算で算出された住民税額の合計額とすべきであるのに、連結申告所得が0であることから、同欄を0として課税留保金額を計算しているもの(法81の13②、令155の25)。

#### 連結特定同族会社の連結留保金額に対する税額の個別帰属額の計算に関する明細書

[別表3の2付表二・三、決議書第3表の2(1)付表1-1]

別表3の2付表二「28」欄について、連結法人税個別帰属額がマイナスの場合は住民税額を0とすべきところマイナスとして計算している法人の処理をそのまま認めているもの。

## 6 所得の金額の計算に関する明細書

〔申告書別表4、(決議書第4表(1)及び(2))〕(217ページ参照)

平成22年度税制改正により、100%グループ内の法人間の取引等について、次の点が改正された。

### 1 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

連結法人間取引の損益の調整制度について、内国法人が譲渡損益調整資産を当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を、所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する制度に改組された(法61の13①)。これに伴い、適格事後設立制度は廃止された(旧法22の15)。

### 2 非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価

非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価制度について、株式交換等の直前に株式交換完全子法人等と株式交換完全親法人等との間に完全支配関係がある場合のその株式交換等が適用対象から除外された(法62の9①)。

### 3 100%グループ内の法人間の寄附

内国法人がその内国法人との間に完全支配関係のある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、その全額が損金不算入とされるとともに、当該他の内国法人が受けた受贈益の額のうち、当該内国法人において損金不算入とされた金額に対応する金額は、益金不算入とされた(寄附をした側における損金不算入額と、受贈を受けた側における益金不算入額は金額的に一致する)。また、完全支配関係がある他の法人から受贈益を受け、又は完全支配関係がある他の法人に寄附金を支出した法人の株主が有するその法人の株式の帳簿価額及びその株主の利益積立金額の調整計算について定められた(法25の2①、37②、令9①七、119の3⑥)。

### 4 100%グループ内の現物分配

内国法人が行う現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前においてその内国法人との間に完全支配関係がある内国法人のみであるものを適格現物分配とし、適格現物分配による資産の移転をその適格現物分配の直前の帳簿価額による譲渡とするほか、適格現物分配について他の適格組織再編成に準じた措置が講じられた(法22の15、62の5③)。

### 5 100%グループ内の受取配当等

完全子法人株式等につき受ける配当等の額については、負債の利子を控除せず、その全額が益金不算入とされた(法23①、④、⑤)。

### 6 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡

内国法人が、その有する株式を発行した他の内国法人で当該内国法人との間に完全支配関係があるものからみなし配当の額が生ずる基因となる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合等には、当該事由により生ずる株式の譲渡損益を計上せず、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を譲渡法人である内国法人の資本金等の額に加減算することとされた(法61の2⑰、令8①二十一)。

(適用関係)

- (1) 上記1の改正は、平成22年10月1日以後に行う譲渡損益調整資産の譲渡について適用される(平22法附則22①)。
- (2) 上記2の改正は、平成22年10月1日以後に株式交換等が行われる場合について適用される(平22法附則10②)。
- (3) 上記3の改正は、平成22年10月1日以後に支出する寄附金の額及び同日以後に受ける受贈益の額について適用される(平22法附則16、18)。
- (4) 上記4の改正は、平成22年10月1日以後に現物分配(残余財産の分配にあつては、同日以後の解散によるものに限る。)が行われる場合について適用される(平22法附則10②)。

- (5) 上記5の改正は、平成22年4月1日以後開始する事業年度の所得に対する法人税について適用し、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従前のとおり（平22法附則10①）。なお、同日以後に開始する事業年度において支払を受けた配当等の額について、その計算期間が同日前に開始していた場合であっても、計算期間を通じてその配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があれば、完全子法人株式等に係る配当等の額として、新制度が適用される。
- (6) 上記6の改正は、平成22年10月1日以後に生ずるみなし配当事由により金銭等の交付を受ける場合等について適用される。なお、その事由が残余財産の分配の場合は、残余財産の分配をした他の内国法人が同日以後に解散したものに限られる（同年9月30日以前に解散したものであるときは、従前どおり株式の譲渡損益を計上する。）（平22法附則21、平22令附則4②、13②）。

平成23年度税制改正により、次の点が改正された。

#### 1 100%グループ内の他の内国法人の株式について

- (1) 内国法人が、その内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人で、次のものの株式又は出資を有する場合における当該株式又は出資については、評価損の額を損金の額に算入しないこととされた（法33⑤、令68の3）。
- イ 清算中の内国法人
  - ロ 解散（合併による解散を除く。）をすることが見込まれる内国法人
  - ハ 当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれる内国法人
- (2) 内国法人が自己を株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人とする非適格株式交換等を行なった場合、当該内国法人が有する当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の株式又は出資で、当該他の内国法人が次の場合の株式又は出資の価額がその帳簿価額に満たないものが時価評価の対象外とされた（法62の9①、令123の11①六）。
- イ 当該他の内国法人が清算中のもの
  - ロ 解散（合併による解散を除く。）をすることが見込まれるもの
  - ハ 当該他の内国法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるもの

#### (適用関係)

- (1) 上記(1)の改正は、平成23年6月30日以降に行う評価換え及び同日以降に生ずる再生計画認可の決定等があったものについて適用される（平23法附則12）。
- (2) 上記(2)の改正は、平成23年6月30日以降に行う非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する資産について適用される（平23令附則13）。

#### 2 外国法人が行う現物出資について

- (1) 日本に支店等を有しない外国法人が内国法人に対して行う現物出資について課税繰延べが認められない旨の規定が廃止された（旧令188①十八）。
- (2) 上記(1)の改正に伴い外国法人が内国法人に対して国外にある資産等の移転を行う現物出資が適格現物出資に該当しないこととされた（法2十二の十四）。
- (3) 日本に支店等を有する外国法人が内国法人に対して行う現物出資に係る追加的な課税繰延べ要件である事業継続要件及び株式管理要件が廃止されるとともに、現物出資後にこれらの要件を満たさなくなった場合の取戻し課税も廃止された。

#### (適用関係)

平成23年6月30日以後に行われる現物出資について適用される（平23法附則11）。

検討の仕方	<p>① 「当期利益又は当期欠損の額1」欄の金額について、損益計算書の当期利益等と照合して、その正否を確認する。</p> <p>② 「当期利益又は当期欠損の額1、社外流出③」欄の記入の正否について、株主資本等変動計算書と照合する。</p>
-------	---

- (1) 納税充当金を取り崩して納付した延滞税等について、加算（流出）、減算（留保）の両建処理を省略したため、留保金額が過大に計算されているもの（法28、67③）。
- (2) 納税充当金の繰入処理をして還付された所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等について、加算（留保）及び減算（流出）の両建処理を省略したため、留保金額が過少に計算されているもの。
- (3) 社外流出（配当）欄に記載した金額は、株主資本等変動計算書の剰余金の配当等の金額と一致するにもかかわらず、当期末が基準日の翌期において行われる株主総会の配当決議の金額を記載していたため、留保金額の計算を誤っているもの。

検討の仕方	別表4の「所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等19」欄の金額と前事業年度の別表1(1)「25」欄（所得税額等の還付金額）及び「27」欄（欠損金の繰戻しによる還付請求税額）の合計額が一致しているかを確認する。
-------	---

- (4) 加算（留保）となる所得金額（未納事業税補てん等）又は減算（流出）すべき所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等を誤ってそれぞれ加算（流出）又は減算（留保）としたため、留保金額の計算を誤っているもの（法67③五、26①、基通16-1-5）。
- (5) 利益剰余金を資本に組み入れた場合は、所得金額の計算に関係させないこととなっているのに、決議書第4表(1)において加算（流出）、減算（留保）として調理したため、留保金額の計算を誤っているもの（法67③）。
- (6) 所得税額等の還付金が生じた事業年度で、その還付金額を未収入金経理した場合に、申告書別表4で減算（留保）すべきであるのに減算（流出）の処理をしたため、留保金額が過大に計算されているもの（法67③）。

(注) 所得税額等の還付金を受領した事業年度で、その還付金額を減算（流出）することとなる（法26①）。

- ☆(7) 税効果会計による法人税等調整額は、損益計算書の当期利益の前に計上したものを加減算するのに、剰余金処分による過年度税効果調整額を加減算していたもの。  
また、損益計算書の法人税等調整額と申告書別表4の加減算額が一致していないもの。

検討の仕方	申告書（決議書）各表の「益金算入額」、「益金不算入額」、「損金算入額」、「損金不算入額」が正しく移記されているか照合する。
-------	---

- ☆(8) 調査経過書等からの否認額の移記誤り、否認金額の算出誤りがあるもの。
- (9) 管外事業所委託通報に係る否認事項の否認もれがあるもの。
- ★(10) 過年度否認額の認容もれ又は認定損の益金戻入れもれのあるもの。
- ☆(11) 更正等による所得金額、税額等の異動により再計算等が必要であるのにしていないもの。

検討の仕方	加算、減算したもののうち、各別表に反映させるものの調理が正しく行われているか照合する。
-------	---

申告書別表 3(1)	特定同族会社の留保金額に対する税額
申告書別表 6(2)	外国税額控除の国外所得金額
申告書別表 6(6)~(28)	法人税額の特別控除額及び取戻税額
申告書別表 8(1)	受取配当等の益金不算入額
申告書別表 10(5)	収用換地等の所得の特別控除額
申告書別表 11(1) (1の2)	貸倒引当金
申告書別表 14(2)	寄附金の損金不算入額
申告書別表 16(10)	資産に係る控除対象外消費税額等

検討の仕方

「留保②」欄の金額が、別表 5(1)「I 利益積立金額の計算に関する明細書」の「当期中の増減②、③」欄に移記されているか照合する。

(注) 会社法施行日(平 18. 5. 1)前に利益積立金額を旧商法第 293 条ノ 2《利益の資本組入》及び第 293 条ノ 3《準備金の資本組入》の規定により資本に組み入れた場合は、申告書別表 5(1)のみに記載することに留意する。

## 一 長期割賦販売等、工事等の損益

### 1 長期割賦販売等

平成 19 年度税制改正により、次の点が改正された。

- 1 リース譲渡が長期割賦販売等の範囲に含まれることとなった(旧法 63 ⑥)。
- 2 「リース取引に関する会計基準」に従ってリース料の総額と原価との差額を、利息法により各期に収益計上する方法が、延払基準の方法に追加された(令 124 ①二)。
- 3 リース譲渡を行った場合には、その対価の額を利息相当部分とそれ以外の部分とに区分した場合に、リース譲渡の日の属する事業年度以後の各事業年度の収益の額及び費用の額は、当該各事業年度の益金の額及び損金の額に算入することとされた(法 63 ②)。

(適用関係)

平成 20 年 4 月 1 日以後に締結される契約に係るリース取引について適用され、同日前に締結された契約に係るリース取引については従前のおり(平 19 法附則 43 及び平 19 令附則 21)。

- (1) リース譲渡の特例は、確定した決算において経理することが要件となっているのに、申告調整により適用している法人計算をそのまま認めているもの(法 63 ①)。
- (2) 延払基準を適用する場合は、リース譲渡に要した原価の額に手数料の額を加算して計算すべきであるのに、これによっていないもの(令 124 ①、基通 2-4-3)。
- (3) 延払基準を適用する場合において、リース譲渡に係る資産の評価減否認又は認容等があるときは、これらを調整した税務計算上の金額によるべきであるのに、これによっていないもの。
- (4) 延払基準を適用する場合において、下取資産を時価以上で引き取った場合は、その時価を超える部分の金額を、販売等をした資産の値引きとして取り扱うべきであるのに、これによっていないもの(基通 2-4-6)。
- (5) 前期において延払基準を適用することができないものとして、その未実現利益を否認した場合に、当期において、その未実現利益のうち当期の入金額に対応する部分の金額を法人が利益に計上しているときは、その利益に計上した金額に相当する額を当期において認容すべ

きであるのに、これを認容していないもの。

- (6) 延払基準の方法による収益の額及び費用の額の計算において、法人が継続して差益率のおおむね同じものごとに一括計算をしている場合には、その計算が認められるのに、これを否認しているもの（基通2-4-5）。

## 2 工事の請負

平成20年度税制改正により、平成20年4月1日以後に開始する事業年度において着手する工事について、次の点が改正された。

- (1) 制度の対象となる工事の請負の範囲の拡充  
工事の請負の範囲にソフトウェアの開発の請負が追加された（法64①、令129①）。
- (2) 長期大規模工事の請負に係る特例の見直し
  - ① 長期大規模工事の要件のうち、工事期間要件が2年以上から1年以上に、請負金額要件が50億円以上から10億円以上に、それぞれ見直された（法64①、令129①）。
  - ② 工事進行基準の方法による経理を行っていなかった工事が、着手した事業年度後の事業年度においてその対価の額の引上げ等の事由により長期大規模工事に該当することとなった場合には、それ以後は工事進行基準の方法により収益及び費用を計上することとなるが、選択により、既往事業年度分の収益の額の計上を完成引渡しの時まで繰り延べることができることとされている特例が設けられている（令129⑤）。この特例に関して、法人が既往事業年度分の収益の額及び費用の額につき、工事進行基準の方法により経理した場合又はこの特例を受けなかった場合には、その経理した決算に係る事業年度又はその適用を受けなかった事業年度以後の事業年度については、この特例の適用ができないとされた（令129⑤ただし書）。
  - ③ 長期大規模工事については、工事に着手している場合であっても、事業年度終了の時時点でその着手の日から6月を経過していないものや進行割合が20%未満となっているものについては、工事進行基準の方法による収益の額及び費用の額をないものとすることができるとされている（令129⑥）。この特例に関して、その長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の額につき、その確定した決算において工事進行基準の方法により経理した場合には、その経理した事業年度以後の事業年度については、この特例の適用ができなざることとされた（令129⑥ただし書）。
- (3) 長期大規模工事以外の工事の請負に係る措置の見直し
  - ① 損失が生ずると見込まれる工事の請負については、工事進行基準の方法を選択して適用することができる工事の請負の範囲から除外されていたが、その除外する措置が廃止された（法64②）。
  - ② 工事の請負の対価の額が確定していない場合の取扱いの規定（令129④）を準用する規定が設けられ、請負の対価の額が確定していない工事については、その工事の請負に係る工事進行基準の方法による収益の額及び費用の額の計算において、その対価の額を見積もられる工事原価の額と同額とみなして取り扱うこととされた（令129⑨）。
  - ③ 対象となる工事の請負についてその着手の日に対価の額が確定していない場合には、その対価の額が確定した日を着手の日として法人税法第64条第2項の規定を適用することができることとされた（令129⑩）。
  - ④ 長期大規模工事に係る工事の着手の判定の取扱いの規定（令129⑦）を準用する規定が設けられ、その対象となる工事に着手したか否かは、その請け負った工事の内容を完成するために行う一連の作業のうち重要な部分の作業を開始したかどうかにより判定することとされた上、その工事の設計に関する作業がその工事の重要な部分の作業に該当するか否かは法人の選択によることとされた（令129⑩）。

(4) 工事進行基準による未収入金

工事進行基準により計上される未収入金相当について売掛債権等（売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権をいう。）に該当することとされた。これにより、売掛債権等の帳簿価額とされた金額は、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の計算の対象となり、税法上も貸倒引当金の計上ができることとなった（令 130）。

（適用関係）

改正後の規定は、平成 20 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において着手する工事（製造及びソフトウェアの開発を含む。）について適用され、同日前に開始した事業年度において着手した工事については、改正前の規定が適用される（平 20 法附則 19 ①）。

平成 20 年 4 月 1 日から平成 21 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度に着手する工期 1 年以上 2 年未満かつ請負対価 10 億円以上 50 億円未満である全ての工事について一の工事でも工事進行基準の方法による経理をしていない場合には、その事業年度に着手した全ての工事については改正前の法人税法の規定が適用される（平 20 法附則 19 ②）。

- (1) 工事進行基準を適用した工事に係る原価の中に資本的支出があったため、これを否認した場合は、その工事に係る利益の額も異動するのに、これを利益の額の計算に関係させていないもの（令 129 ③）。
- (2) 法人が工事進行基準の適用において、工事原価を適正に見積り、今後要する費用の一部を予備費用として計上しているのに、その予備費用を単なる引当てとして否認しているもの。  
（注）工事進行基準の適用における工事原価は、各事業年度末における現況で適正に見積ることとされている（令 129 ③）。
- (3) 一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合であっても、その引渡数量に従い工事代金を収入する旨の特約又は慣習がない場合は、部分完成基準を適用することができないのに、当該基準により工事利益を計上すべきであるとして否認しているもの（基通 2-1-1 の 4）。
- (4) ソフトウェアの製作等の役務の提供のみを請け負った場合には、法人税法第 64 条の工事進行基準に規定する工事の請負には該当しないにもかかわらず、工事進行基準の適用を認めているもの（平 20 年課法 2-5 による改正前の旧基通 2-4-12）。

## 二 棚卸資産

### 1 取得価額

- (1) 販売所等から販売所等へ移管するために要した運賃又は荷造費等の費用の額の合計額が仕入代価のおおむね 3 % 以内であるため、損金算入が認められるにもかかわらず否認しているもの（基通 5-1-1）。
- (2) 各事業年度ごとにおおむね一定数量を取得し、かつ経常的に消費される事務用消耗品、作業用消耗品、包装材料、広告宣伝用印刷物、見本品等の取得に要した費用の額は、継続してその取得した日の属する事業年度の損金の額に算入している場合にはこれを認めることとなっているのに、当該消耗品等の期末未使用残高を棚卸計上もれとして否認しているもの（基通 2-2-15）。
- (3) 法人は棚卸資産の取得価額に借入金の利子の額を算入していないのに、ユーザンス金利を棚卸資産の取得価額に算入すべきものとして否認しているもの（基通 5-1-1 の 2(6)）。
- (4) 未成工事支出金中の使途不明金について、加算（流出）、減算（留保）の両建ての処理をしていないもの。



- (注) 使途不明金を支出した事業年度において上記の処理をすることにより、法人が完成工事原価に振り替えたときは、その振り替えた事業年度においてその金額の損金算入が否認されることとなる。
- (5) 建設業者等における共同企業体方式による請負工事等において、その幹事会社が収受する特別な利益（いわゆるスポンサーメリット）のうち、機械損料差額及び人件費差額等については未成工事支出金を減額等する処理が認められるにもかかわらず、益金計上もれとして更正しているもの。
- (注) 材料納入業者、外注先等からの現金による割戻し又は値引き等のスポンサーメリットについては、現実に収受した時の益金としている場合は、その処理も認められる。
- (6) 建設業者等の事業の用に供する金属造りの移動性仮設建物の取得価額には、当該建物の組立て及び撤去に要する費用並びに電気配線等で他に転用することができないと認められるものの費用は含めないことができるのに、これらの費用を取得価額に加算しているもの（基通2-2-8注）。

## 2 評価方法

平成23年度税制改正により、棚卸資産の評価について、低価法のうちいわゆる切放し低価法が廃止された（旧令28②）。

（適用関係）

平成23年3月31日以前に開始した事業年度（同年4月1日以後に開始し、かつ、同年6月30日前に終了する事業年度を含む。）における期末棚卸資産の評価額の計算については、従来どおり。なお、平成23年4月1日以後に開始し、かつ、同年6月30日以後最初に終了する事業年度の直前の事業年度において切放し低価法の規定の適用を受けていた棚卸資産の同年4月1日以後に開始する各事業年度（同年6月30日前に終了する事業年度を除く。）終了の時に評価額の計算については、当該棚卸資産は、その法人が当該棚卸資産を当該直前の事業年度終了の時に評価額により取得したものとみなされる（平23令附則5②）

- (1) 売価還元法における差益率の計算において、原価に前期の税務否認額の当期認容分（当期の売上原価となるものに限る。）を加算していないもの（令28①一へ）。
- (2) 法人が売価還元法によっている場合の計上漏れの棚卸資産の評価において、棚卸資産の計上漏れがあれば売価還元率も変わってくるのに、法人計算の売価還元率をそのまま用いて評価しているもの（令28①一へ）。
- (3) 特別な理由がないのに、棚卸資産について法人の届出に係る評価方法によって否認していないもの。
- (4) 売価還元法により評価額を計算する場合の期中に販売した棚卸資産の対価の総額（実際の販売価額の合計額）に、特定の者に対する値引き以外の一般の値引きを加算して計算をしているもの（基通5-2-6）。
- (5) 法人が選定した評価方法により評価しなかったことのみをもって、法定評価方法である最終仕入原価法により算出した取得価額による原価法により評価し直しているもの（令31②）。

## 3 原価差額

- (1) 販売のために製造した機械についてのみ原価差額の調整をし、自己が使用するために製造した機械については原価差額の調整を行っていない法人計算をそのまま認めているもの（基通7-3-17）。
- (2) 調整すべき原価差額の算出に当たり、その原価差額に係る税務否認額を控除していないもの。

- (3) 前期の材料計上漏れ又は評価減否認のうち、当期において認容されるものは、当期の原価差額とすべきであるのに、これによっていないもの。
- (4) 原価差額が少額（総製造費用のおおむね1%以内）である場合には、原価差額の調整を行わないことができるものとされているのに、それを否認しているもの（基通5-3-3）。
- (5) 原価差額の調整における1%以内の判定は、調査により把握した原価差額により判断すべきであるのに、確定申告においてすでに調整されている原価差額を含めて1%以上になるとして否認しているもの。
- (6) 一括調整した場合は、前期否認した評価減分を全額認容し、当期分の原価差額のみを調整すべきであるのに、前期末の棚卸資産に配賦した原価差額を含めて調整しているもの（基通5-3-7）。
- (7) 製造原価について税務否認をしたことに伴い発生した貸方原価差額（原価差益）について、これを認容しているもの（基通5-3-9）。
- (8) 貸方原価差額を申告調整している場合に、売上原価認容に伴う貸方原価差額の申告調整額を否認していないもの。

#### 4 期末棚卸高

商品等の受払簿の期末残高がマイナスの場合において、マイナスの生じた原因を調査しないで、単に不合理であるとしてマイナスの金額をそのまま棚卸計上漏れとしているもの。

#### 5 売上原価の算定

- ☆(1) 部分納入等のため原価が未確定な場合において、法人が適正に原価を見積っているときは、その見積額と実際額との差額は、その額が具体的に確定した日の属する事業年度の損益とすることとなっているのに、その見積計算を否認しているもの（基通2-2-1、5-1-2）。
- (2) 不動産業者が造成団地売出しのために設置した野立看板で分譲後撤去されるものは、譲渡原価に算入できるのに、これを構築物計上漏れとして否認しているもの（令32①二口）。
- (3) 分譲地の譲渡価額を計算する場合において、分譲完了後地方公共団体等に寄附することを予定している道路敷地部分の額のうち、期中に分譲した土地に対応する部分は、その分譲した土地の譲渡原価に算入すべきであるのに、これを社有地の計上漏れとして否認しているもの（基通2-2-3）。

### 三 有価証券

#### 1 譲渡損益の計上時期及び計算方法

平成22年度税制改正により、有価証券の譲渡損益の計上、計算方法等について次の改正が行われた。

- (1) 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡
 

平成22年度税制改正により、内国法人が、その有する株式を発行した他の内国法人で当該内国法人との間に完全支配関係があるものからみなし配当の額が生ずる基因となる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合等には、当該事由により生ずる株式の譲渡損益を計上せず、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を譲渡法人である内国法人の資本金等の額に加減算することとされた（法61の2⑰、令8①二十二）。

（注）平成22年10月1日以後に生ずるみなし配当事由により金銭等の交付を受ける場合等について適用される。なお、その事由が残余財産の分配の場合は、残余財産の分配をした他の内国法人が同日以後に解散したものに限られる（同年9月30日以前に解散したものであるときは、従前どおり株式の譲渡損益を計上する。）（平22法附則21、平22令附則13②）。
- (2) 寄附修正事由による帳簿価額の調整
 

内国法人が有する子法人の株式について寄附修正事由（子法人が他の内国法人から全額益金不算入制度の適用のある受贈益を受け、又は子法人が他の内国法人に対して

全額損金不算入制度の適用のある寄附金を支出したことをいう。)が生じた場合には、利益積立金額を調整するとともに、その株式のその寄附修正事由が生じた直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、その寄附修正事由が生じた時の直前の帳簿価額にその寄附修正事由による利益積立金額の増加額を加算した金額をその株式の数で除して計算した金額とされた(令9①七、119の3⑥)。

(注)平成22年10月1日以後に寄附修正事由が生ずる場合について適用される(平22令附則5②⑥)。

(3) 無対価組織再編成

対価が交付されない分割が行われた場合の分割型分割と分社型分割との区分、対価が交付されない適格合併又は適格株式交換が行われた場合の株式の譲渡損益計上や計算方法について明確化が行われた(法2十二の九口、法2十二の十口、法61の2②、61の2⑨、令8①五、119の3⑩、119の3⑪、119の3⑫、119の3⑬、119の3⑮、119の4①)。

(注)平成22年10月1日以後に合併、分割又は株式交換が行われる場合について適用される(平22法附則10②、平22令附則2②)。

(4) 抱合株式の譲渡損益

合併法人の抱合株式に係る譲渡損益については計上せず、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を合併法人の資本金等の額に加減算することとされた(法61の2③、令8①五)。

(注)平成22年10月1日以後に合併が行われる場合について適用される(平22法附則10②、平22令附則2②)。

平成23年度税制改正により、完全支配関係のある法人間で行われた非適格株式交換等で、株式以外の資産が交付されないものにより取得をした完全子法人株式の取得価額については、適格株式交換等により取得をした株式の取得価額と同様とされた(令119①九、十一、平23令附則9①)。

## 2 株式の取得価額の特例

有利な価額により取得した有価証券(新たな払込み等をせずに取得をした有価証券を含むものとし、法人の株主等が当該株主等として金銭その他の資産の払込等又は株式等無償交付により取得をした当該法人の株式又は新株予約権等を除く。)の取得価額は、その取得の時におけるその有価証券の取得のために通常要する価額によるべきであるのに、払込み金額としている法人計算をそのまま認めているもの(令119①四)。

## 3 評価額及び評価方法

(1) 法人の届出に係る評価方法は総平均法であるにもかかわらず、移動平均法によって否認しているもの(令119の2、119の5、119の7)。

(2) 法人の届出に係る評価方法は総平均法であり、期首より所有していた株式を全株期中に売却し、その後購入した同じ銘柄の株式について購入価額で期末評価している法人計算をそのまま認めているもの(令119の2①二)。

(3) 株式の併合が行われた場合に付替え計算を行わず、併合により減少した株数に相当する価額を評価損として計上しているもの。

(4) 上場有価証券以外の株式で、その株式を発行する法人の資産状態が著しく悪化した事実がないにもかかわらず、評価損の計上を行っているもの。

☆(5) 売買目的外有価証券について、評価損を計上できる事実がないのに期末時価で評価しているもの。

(6) 満期保有目的の有価証券(償還期間・償還金額の定めのあるもの)について、償却原価法に基づいて期末評価をしていないもの。

(7) その他有価証券を会計上、時価評価し、その評価差額を損失として計上している場合に、

当該評価差額（損失）について申告加算していないもの。

- (8) 損金経理していないその他有価証券の評価差額に係る繰延税金負債の額を誤って加算しているもの。
- (9) 全部純資産直入法による有価証券評価差額は、会計上損益とされていないのに、誤って申告調整しているもの。
- (10) 平成 18 年 4 月 1 日前に購入した自己株式については、その購入のために要した費用は取得価額に加算することとなるが、当該費用を営業外費用等により損金処理している法人の処理をそのまま認めているもの（旧令 119 ①一）。
- (11) 平成 18 年 4 月 1 日前に取得した自己株式について申告加算していた手数料等の付随費用は、当該株式の譲渡時においても資本金等の額の減算項目として留保すべきであるのに、申告減算しているもの（平 18 令附則 4 ①）。
- (12) 平成 18 年 4 月 1 日以後に自己の株式購入のために要した費用は損金の額に算入されることとなるのに、申告加算している法人の処理をそのまま認めているもの（法 2 二十一、令 8 ①二十一）。
- (13) 退職給付信託をしている有価証券と種類・銘柄を同じくする有価証券を有している場合、当該信託に係る有価証券と法人が有する有価証券とを区分して、一単位当たりの帳簿価額を算出することができることとされているのに、簿価通算をして更正しようとしているもの（基通 2 - 3 - 16）。
- (14) 同一の法人の発行する一の種類の株式と他の種類の株式とを保有する場合、これらの株式が同一の価額で取引が行われるものとは認められないのに同一の銘柄として一単位当たりの帳簿価額を計算しているもの（基通 2 - 3 - 17）。

#### 四 デリバティブ取引・ヘッジ処理

- (1) 法人が繰延ヘッジの手段としたデリバティブ取引等に係る時価評価損益を繰り延べているのに、ヘッジ処理の有効性判定を行わずに、デリバティブ取引等であることのみをもって繰延処理を否認しているもの（法 61 の 6 ①、令 121 ①）。

ヘッジ処理として有効性判定の割合が 80% から 125% の範囲内であればヘッジ手段のデリバティブ取引等の時価評価損益の繰延処理は認められることとなる（令 121 の 2）。

- (2) オプションを取得した場合に支払うオプション料の額は前渡金として処理し、オプションを売却した場合等に支払を受けるオプション料の額は前受金として処理することとなるのに、支払時の損金としている法人の処理をそのまま認めているもの。

(注) オプション料は、行使時の損金又は益金とされるのであるが、デリバティブ取引に該当するオプションそのものは、期末時までに行使期限が未到来である場合には、法人税法第 61 条の 6 の適用を受けるヘッジ処理のために行ったオプション取引である場合を除き、みなし決済損益を計上する（法 61 の 5 ①、法 61 の 6 ①）。

#### 五 外貨建取引

- (1) 輸入商品の円換算額を不適正な社内レートにより行っている法人計算をそのまま認めているもの（法 61 の 8、基通 13 の 2 - 1 - 2 (注) 2）。
- (2) 営業外損益に計上した為替差損を輸入商品の取得価額を構成するとしてその取得価額に加算しているもの（基通 13 の 2 - 1 - 9）。

- (3) 前渡金又は前受金で資産の売買代金に充てられるものは、外貨建債権債務には含まれないこととされているのに、これについて期末換算を行っているもの（基通13の2-2-1）。  
また、外貨建債権で既にその支払期限を経過したものは、短期外貨建債権に該当しないのに、これについて短期外貨建債権として期末時換算を行っているもの（基通13の2-2-12）。
- (4) 外貨建資産等の換算方法は、選定の届出をし、又は変更の承認を受けた換算方法（選定しなかった場合は法定換算方法）によることになっているのに、法人が異なる方法により行った換算をそのまま認めているもの（法61の9、令122の4、122の5、122の6、122の7）。  
また、内国法人がその選定をしている換算方法によらなかった場合には、その選定している換算方法を適用することとなるのに、法定換算方法を適用しているもの（法61の9①）。
- (5) 当初、長期の外貨建債権債務であったものが、当期末に短期の外貨建債権債務となる場合には、当期末の換算に当たっては、短期の債権債務に係る換算を行うこととなるのに、それによっていないもの（令122の4）。
- (6) 外国銀行の内部利子の否認額の円換算は費用計上日又は満期日のTTMレートによるべきであるにもかかわらず年間平均TTMレートを適用しているもの。
- (7) 短期外貨建債務について発生時換算法を採用している法人において、手形借入による短期外貨建債務を手形期日の書換えによる返済期限の延長を行っている場合に、当該書換え時に旧債務の消滅及び新債務の発生があったものとして為替差損益を計上している法人計算をそのまま認めているもの（単なる返済期限の延長は、民法上債務の消滅とならない）。
- ☆(8) 外貨建取引に係る否認をした場合において、否認すべき金額は、原則として取引日における為替レートにより換算すべきであるのに、合理的な理由もなく取引日以外の換算レートにより否認金額を計算しているもの。また、否認された金銭債権債務等が短期外貨建債権債務に該当し、法人が期末時換算法の適用を受けているにもかかわらず、期末の換算レートによる換算差損益に係る更正を行っていないもの。

## 六 信託税制

平成19年度税制改正により、税法上、信託については課税方法ごとに次のとおり区分することとされた（法12①）。

- ① 受益者等課税信託…信託収益の発生時に受益者等に課税するもの（受益者段階課税（発生時課税））
- ② 集団投資信託…信託収益を現実に受領した時に受益者に課税するもの（受益者段階課税（受領時課税））
- ③ 法人課税信託…信託段階において受託者を納税義務者として法人税を課税するもの（信託段階法人課税）

### 【適用関係】

信託法の施行日（平成19年9月30日）以後に効力が生ずる信託について適用し、同日前に効力が生じた信託については従前のとおり（平19法附則34①、平19令附則8）。

## 七 売上割戻し・仕入割戻し

- (1) 売上割戻し等の金額又はその算定基準が契約、取引慣行及び公表方針等により相手方に明らかにされている又は事業年度終了の日までに内部的に決定されており、かつ、継続適用している合理的方法により算定基準の基礎数値が見積もられ当該金額が算定されている場合に、その根拠となる書類を保存しているときはこれを認めることとされているのに、否認しているもの（基通2-1-1-の11）
- (2) 契約その他の方法により、あらかじめ算定基準が明示されていない仕入割戻しは、その割戻しの通知を受けた日を含む事業年度の益金の額に計上すべきであるのに、仕入時に益金の

額に算入すべきものとして否認しているもの（基通2-5-1）。

- (3) 一定期間支払わない売上割戻し（基通2-1-1の13）に対応する仕入割戻しについては、現実に支払を受けた日の属する事業年度の仕入割戻しとして取扱うこととされているにもかかわらず、算定基準が購入価額等によっており、かつ、契約その他の方法により明示されていることから、購入した日の属する事業年度で計上すべきであるとして否認しているもの（基通2-5-2）。
- (4) 法人が計上しなかった仕入割戻しは、総仕入高から控除しないで益金の額に算入することとなっているにもかかわらず、総仕入高から控除し棚卸資産の過大計上として認容しているもの（基通2-5-3）。

## 八 受取利息

- (1) 既往否認の貸付金について利息の認定を行うべきであるのに、これをしていないもの。
  - (2) 貸付金に対する利息の認定において、複利計算をしているもの、積数計算に誤りのあるもの又は利率の適用を誤っているもの。
  - (3) 一般事業法人の有する貸付金の利息で、その支払期日が1年以内の一定期間ごとに到来するものの額について、継続適用を条件として支払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、これは認められるのに日割計算により更正しているもの（基通2-1-24）。
  - (4) 実質が前渡金であるものを法人が貸付金として表示しているからとして、利息の認定を行っているもの。
  - (5) 利息の定めのない貸付金に係る認定利息は、給与とすべきものを除き寄附金とすべきであるのに、未収利息の計上漏れとして否認しているもの（国外関連者とのものは、独立企業間価格との差額を流出否認する。）。
- (注) 給与とする場合は所得税基本通達により算定することに留意する（所基通36-15、36-28、36-49）。

☆(6) 債務超過等の理由により相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子について、未収利息の計上漏れとして否認しているもの（基通2-1-25）。

## 九 賃貸料等

- (1) 資産の賃貸借契約に基づいて受ける使用料等の額は、前受けに係る額を除き、その契約又は慣習によりその支払を受けるべき日の属する事業年度の益金の額に算入することとなっているのに、その支払を受けるべき日が到来していないものについて未収入金として否認しているもの（基通2-1-29）。
- (2) 資産の賃貸借契約について係争（使用料等の増減に関するものを除く。）があるためその支払を受けるべき使用料等の額が確定せず、その支払を受けていないときは、その係争が解決して当該使用料等の額が確定し、その支払を受けることとなるまでその収益計上を見合わせる事ができることとされているのに、未収入金として否認しているもの（基通2-1-29）。

☆(3) 工業所有権等又はノーハウの使用料の額について、法人が継続して契約により支払を受けることとなっている日の属する事業年度の益金の額に算入することとしているのに、その額が確定した事業年度の益金として否認しているもの（基通2-1-30の5）。

## 十 資産の譲渡損益

- (1) 譲渡資産に係る税務否認額の認容を行っていないもの。
- (2) 役員に土地等を簿価で譲渡しているのに、その譲渡価額と土地等の時価との差額について否認していないもの（基通9-2-9(2)）。
- (3) 有価証券の譲渡に係る収益は、原則として契約の成立した日に計上することとされている

のに、それによっていないもの（法 61 の 2、基通 2 - 1 - 22）。

#### 十一 借地権の設定等に係る損益

借地権の設定等により地価等が 50% 以上低下しているのに土地等の帳簿価額の減額部分を損金の額に算入していないもの。又は、地価等が 50% 以上低下していないのに、土地等の帳簿価額を減額し損金の額に算入した法人計算をそのまま認めているもの。

なお、土地の賃貸をした場合の評価損（基通 9 - 1 - 18）の適用があることに留意する（令 138 ①）。

#### 十二 社内団体の剰余金

- (1) 法人及び従業員が経費を分担している社内団体の期末剰余金に係る法人持分の計算において、当期に生じた剰余金のみを計算の対象とする場合は、前期より繰り越した剰余金のうち法人持分に相当する金額は、引き続き否認すべきであるのに、これを全額認容しているもの（基通 14 - 1 - 5）。
- (2) 社内団体の剰余金を洗替方式により加算、減算する場合には、期末剰余金のうちの法人持分を加算すべきであるのに、当期増加額のうち法人持分のみを加算しているもの。
- (3) 上記(1)の社内団体が株式取得のために支出した金額を期末剰余金に加算していない法人計算をそのまま認めているもの。
- (4) 上記(1)の社内団体の期末剰余金のうち法人持分の算出について、貸付金等から生じた利子等をあん分計算上分母に含めて法人持分の計算をしているもの。
- (5) 法人が消費税の税抜経理を採用している場合、法人持分に相当する社内団体の収支に係る消費税額も当該課税期間の消費税となるのに、税込みによる収支の総額に基づく期末剰余金によりあん分計算を行っている法人計算をそのまま認めているもの。

#### 十三 保険の配当金

- (1) 当期の収益に計上すべき保険配当金等の金額を預り金とした法人計算をそのまま認めているもの。
- (2) 生命保険会社からの契約者配当金の通知を翌期に受けているのに、当期の収益として更正しているもの（基通 9 - 3 - 8）。

#### 十四 評価益

- (1) 固定資産の評価益の計上は、会社更生法の規定による評価換えその他特定の場合を除いては認められないのに、益金不算入の処理をしていないもの（法 25、令 24、基通 4 - 1 - 1、4 - 1 - 2）。
- (2) 自己の製作に係る固定資産（機械）の取得価額が他から購入した同種の固定資産に比して低額であるとの理由により、他から購入した価額との差額について評価益の計上を行っているのに、この評価益について益金不算入の処理をしていないもの（法 25、令 24、54 ①）。

#### 十五 受取損害賠償金

- (1) 損害賠償金の額は、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することができるのに、損害の発生した日の属する事業年度の益金であるとして否認しているもの（基通 2 - 1 - 43）。
- (2) 債務者が元本の弁済を怠ったため、その遅延期間について受ける遅延損害金は、実際にその支払を受けた時点で収益計上することが認められるにもかかわらず、貸付金利子と同様に発生主義又は利払日基準により未収計上すべきとして否認しているもの（基通 2 - 1 - 43）。

#### 十六 合併差損益

適格合併により合併法人が被合併法人から移転を受けた資産又は負債につき、合併後被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度以前の各事業年度分の調査により税務上の否認金額が

ある場合に、当該合併法人の当該合併の日の資産及び負債の帳簿価額に当該否認金額を加算又は減算していないもの。適格分割、適格現物出資又は適格現物分配により分割法人、現物出資法人又は現物分配法人から移転を受けた資産又は負債についても、同様（基通 12 の 2 - 1 - 1）。

#### 十七 その他の益金

- (1) 利益積立金を取り崩して益金の額に算入しているのに、所得金額から減算していないもの。
- (2) 雇用保険法の規定により支給を受ける雇用調整給付金等について、その給付の原因となる事実があったにもかかわらず益金に算入していないもの（基通 2 - 1 - 42）。  
また、給付を受けているにもかかわらず仮受金処理している法人計算をそのまま認めているもの。
- (3) 時効の援用をしていない債務について、当期に消滅時効が完成したとして、当該債務相当額を債務免除益として否認しているもの（民法 145）。
- (4) 販売業者等が製造業者等から資産を無償で取得した場合において、その資産が広告宣伝用資産に該当しないときは、製造業者等の当該資産の取得価額を経済的利益の額として否認すべきであるのに、取得価額の 3 分の 2 相当額しか否認していないもの（基通 4 - 2 - 1）。
- (5) 代表者が社長就任祝いとして取引先から個人的に贈答を受けた骨とう品を法人の資産として否認しているもの。
- (6) 法人が免責期間を経過した未払配当金を雑収入に計上した場合において、法人がこれを申告減算しているものをそのまま認めているもの（基通 4 - 2 - 3 注）。
- (7) 生命保険金の収益計上時期は、保険会社からの支払通知によりその収益が確定した時であるのに、死亡事故が生じた日又は保険会社へ請求した日の収益として更正しているもの。
- (8) 退職給付信託に抛出した有価証券に係る配当収入を益金の額に算入していないもの。また、所得税相当額を損金の額に算入していないもの。

#### 十八 役員給与（平成 18 年 4 月 1 日以後開始事業年度）

平成 28 年度税制改正により、役員給与の損金不算入について次の点が改正された。

- 1 事前確定届出給与について、一定の要件を満たす特定譲渡制限付株式及びその特定譲渡制限付株式に係る承継譲渡制限付株式による給与は、納税地の所轄税務署長への届出が不要とされた（法 34 ①二）。
- 2 利益連動給与の算定の基礎となる利益の状況を示す指標が、利益の額、利益の額に有価証券報告書に記載されるべき事項による調整を加えた指標その他の利益に関する指標であることについて、規定の明確化が行われた（法 34 ①三イ、令 69 ⑩）。

##### 【適用関係】

平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税について適用され、同日前に開始した事業年度分の法人税については、従前のとおり（平 28 法附則 21）。

平成 29 年度税制改正により、役員給与の損金不算入について次の点が改正された。

- 1 定期同額給与
  - (1) 定期給与の各支給時期における支給額から源泉税等の額（その定期給与について源泉徴収をされる所得税の額、特別徴収をされる地方税の額、健康保険法その他の法令の規定によりその定期給与から控除される社会保険料の額その他これらに類するものの額の合計額をいう。）を控除した金額が同額である場合には、その他定期給与のその各支給時期における支給額は、同額であるものとみなすこととされた。（令 69 ②）
  - (2) 確定申告書の提出期限の延長の特例に係る税務署長の指定を受けた法人について定期同額給与の改定期限の見直しが行われ、その事業年度開始の日の属する会計期間開始の



日からその指定の月数に2を加えた月数を経過する日までとされた。(令69①一イ)

## 2 事前確定届出給与

- (1) 所定の時期に確定した数の適格株式を交付する給与が対象に追加された。(法34①二ロ)
- (2) 退職給与及び新株予約権による給与に係る取扱いの改正に併せて、所定の時期に確定した数の適格新株予約権を交付する給与が対象に追加されるとともに(法34①二ハ)、その定めの内容に関する税務署長への届出が不要となる給与の対象に将来の役務提供に係る新株予約権による給与が追加された。(法34①二イ、令69③一)
- (3) 利益その他の業績を示す指標を基礎として譲渡制限が解除される数が算定される譲渡制限付株式による給与が対象から除外された。(法34①二・⑤)
- (4) 確定申告書の提出期限の延長の特例に係る税務署長の指定を受けた法人について事前確定届出給与の届出期限の見直しが行われ、職務の執行の開始の日の属する会計期間開始の日からその指定の月数に3を加えた月数を経過する日までとされた。(法令69④一)

## 3 利益連動給与

- (1) 算定の基礎となる指標について、株式の市場価格の状況を示す指標及び売上高の状況を示す指標(利益の状況を示す指標又は株式の市場価格の状況を示す指標と同時に用いられるものに限る。)が追加されるとともに、職務執行期間開始日以後に終了する事業年度等(改正前:当該事業年度)の指標を用いることができることとされた。(法34①三イ、法令69⑪⑫)
- (2) 上記(1)の改正に併せて、損金経理要件について、給与見込額として損金経理により引当金勘定に繰り入れた金額を取り崩す方法により経理した場合も要件を満たすこととされた。(法令69⑰二)
- (3) 利益の状況を示す指標又は上記(1)の追加された指標(以下「業績連動指標」という。)を基礎として算定される数の適格株式を交付する給与で確定した数を限度とするものが対象に追加された。(法34①三)
- (4) 退職給与及び新株予約権による給与に係る取扱いの改正に併せて、業績連動指標を基礎として算定される数の適格新株予約権を交付する給与で確定した数を限度とするもの及び業績連動指標を基礎として行使できる数が算定される適格新株予約権による給与が対象に追加された。(法34①三)
- (5) 同族会社のうち同族会社以外の法人との間に完全支配関係がある法人の支給する給与が対象に追加された。(法34①三)
- (6) 上記(5)の同族会社以外の法人との間に完全支配関係がある法人に支給する給与の手続要件は、その算定方法についてその同族会社以外の法人の報酬委員会における決定等の手続を経て、その給与を支給する法人の株主総会等の決議による決定をすることとされた。(法令69⑱)
- (7) 確定申告書の提出期限の延長の特例に係る税務署長の指定を受けた法人について、業績連動給与の報酬委員会の決定等の手続期限の見直しが行われ、職務執行期間開始日の属する会計期間開始の日からその指定の月数に2を加えた月数を経過する日までとされた。(法令69⑲)

## 4 退職給与及び新株予約権による給与に係る取扱いの見直し

退職給与で利益その他の業績を示す指標を基礎として算定されるもののうち業績連動給与の損金算入要件を満たさないもの及び新株予約権による給与で事前確定届出給与又は業績連動給与の損金算入要件を満たさないものは、その全額を損金不算入とすることとされた。(法34①)

## 5 確定した数の株式を交付する定めに基づいて支給する給与に係る費用の額等

所定の時期に、確定した数の株式又は新株予約権を交付する旨の定めに基づいて支給する給与にかかる費用の額は、交付決議時価額とされた。(法令71の3①)

## 1 定期同額給与

- (1) 出向先法人で役員となっている者に対する職務執行の対価を給与負担金として出向元法人に支払っている場合には、出向先法人から出向元法人への支払形態によって定期同額給与かどうかを判断するにもかかわらず、出向元法人から出向者に対する支払方法を勘案して判定しているもの（基通9-2-46）。
  - (2) 使用人兼務役員に対する使用人職務分給与は、定期同額であるかどうかの判定を要しないにもかかわらず、その判定を行っているもの（法34①）。なお、委員会設置会社の取締役は、当該委員会設置会社の支配人その他の使用人を兼ねることができないことに留意する（会社法331④）。
  - (3) 期中に役員の方掌変更等の臨時改定事由が生じたことにより役員給与額の改定を行った場合に、その改定が事業年度開始の日から3月以内に行われていないことをもって損金不算入としているもの（令69①一口）。
- ★(4) 専務取締役、常務取締役、監査役及びその他使用人兼務役員に該当しない役員に対する給与について、使用人分給与相当額として損金算入を認めているもの（法34①⑥、令71）。
- (注) いわゆる特定役員（同族会社の役員のうち、法令71①五の要件を満たす者）は、使用人兼務役員になれない点に注意する。

## 2 事前確定届出給与

- ★(1) 職務執行期間開始の日から1月以内に支給額等の届出がされていない給与について、他の使用人と同時期に支給していること、かつ、毎期継続して支給していることのみを根拠に損金算入を認めているもの（法34①二、令69④一）。
- ★(2) 過去の職務執行の対価であることが明らかである（例えば、任期満了者も支給対象としているものや前期末に引当金計上しているもの等）にもかかわらず、将来の職務執行期間の途中で支給したものとする届出書の提出による損金算入処理をそのまま認めているもの（法34①二、令69④一）。
- (3) 同族会社に該当しない法人が定期給与を支給しない役員に対して支給する事前確定給与については、その定めの内容に関する届出が不要であるにもかかわらず、届出がないことを理由に損金不算入であるとして否認しているもの（法34①二イかつこ書き）。

## 3 業績連動給与

- (1) 持株会社の子会社など、同族会社（同族会社以外の法人との間に当該法人による完全支配関係があるものを除く。）に該当する法人であるにもかかわらず、業績連動給与を損金算入の対象としているもの（法34①三）。
- (2) 事後の株主総会等で支給決議を行うもの等、事前に算定方法が確定しているものとはいえないものについては損金算入の対象とならないにもかかわらず、損金算入処理を認めているもの。

## 4 過大役員給与

- (1) 役員給与の限度額に使用人兼務役員の使用人分の額を含めない旨を定款に定めず又はその旨を株主総会の決議によって定めていないのに、使用人兼務役員の給与から使用人分の給与の額を控除して役員給与の額を計算し、支給限度額と対比しているもの（法34②、令70、基通9-2-22、9-2-23）。
- (2) 使用人兼務役員であった者が使用人兼務役員とされない役員（令71①）となった場合において、その直後にその者に対して支給した賞与の額のうち、使用人兼務役員であった期間に係る使用人分賞与の額として相当であると認められる部分の金額については、損金算入が

- 認められるのに、これを否認しているもの（基通9-2-27）。
- (3) 使用人兼務役員に対する給与の損金算入の適否について、使用人としての職制上の地位の有無、比準者との比較等による検討を行っていないために、役員給与の損金不算入額が加算もれとなっているもの（法34②、令70、基通9-2-23）。
  - (4) 使用人の支給時期と異なる時期に使用人兼務役員に支給した給与を、使用人としての職務に対する給与の額であるとして損金の額に算入しているのに、そのまま認めているもの。  
(注) 使用人兼務役員に対する使用人分給与として相当な額は、他の使用人に対する給与の支給時期に支給し、損金算入したときに認められる（法34②、令70、基通9-2-26）。
  - ☆(5) 使用人兼務役員の使用人としての職務内容からみて比準使用人として適当な者がいない場合に、単に使用人のうち最上位の者の給与の額を、使用人兼務役員の使用人分の給与の額としているもの。  
(注) 比準者として適当な者がいないときは、その使用人兼務役員が役員となる直前に受けていた給与の額、その後のベースアップ等の状況、最上位の使用人に支給した給与の額等を参酌して適正に見積った額による（法34②、令70、基通9-2-23）。
  - (6) 役員に対する認定給与ではなく、貸付金処理を行う場合に、金銭消費貸借契約書、取締役会議事録、貸付金受入伝票等、会社内部の手続きの確認をしないで、これを貸付金として処理しているもの。
  - (7) 役員の海外渡航費中、法人の業務の遂行上必要と認められない部分の金額は、当該役員の給与（賞与）とすべきであるのに、法人算入の損金を認めているもの（基通9-7-6、9-7-7、9-7-8、9-7-9、9-7-10）。

## 5 退職給与

- (1) 役員の方掌変更又は改選による再任等退職の事実がない場合において支給した役員退職金は、損金算入を否認すべきであるのに、これを認めているもの。  
(注) 常勤役員が非常勤役員（代表権を有する者等は除く。）になったこと、その分掌変更後における報酬の額が激減（おおむね50%以上の減少）したこと等、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合は除かれる。なお、退職給与として支給した給与には法人が未払金等に計上した場合は含まれないこととされた（基通9-2-32）。
- ☆(2) 確定給付企業年金等の掛金等は実際に支出をした日の属する事業年度の損金に算入され、未払部分については、たとえその未払部分に係る期間を経過していても損金に算入することはできない（令135、基通9-3-1）。
- (3) 出向元法人が適格退職年金契約を締結している場合、出向先法人があらかじめ定められた負担区分に基づき支出するその出向者に係る掛金等の額は、実際に支出した年度の損金に算入されるのに未払金として計上した法人計算をそのまま認めているもの（基通9-2-51）。
- (4) 使用人が役員となった場合において、使用人であった期間に係る退職給与を支給するときは、その支給をした日の属する事業年度の損金の額に算入することになっているのに、未払金として計上した法人計算をそのまま認めているもの（基通9-2-36）。
- (5) 出向者が出向元法人を退職した場合において、出向先法人がその退職した出向者に対して出向元法人が支給する退職給与の額のうちその出向期間に係る部分の金額を出向元法人に支出したときは、その支出した額は、たとえ当該出向者が出向先法人において引き続き役員又は使用人として勤務するときであっても、その支出をした日の属する事業年度の損金の額に算入するのに、退職していないとして否認しているもの（基通9-2-49）。

## 十九 会費、分担金

- (1) 同業団体等に対して支出した通常会費は、当該同業団体等においてその受け入れた通常会

費について不相当に多額の剰余金が生じていると認められる場合を除き、その支出した日の属する事業年度の損金の額に算入されることとなっているのに、当該同業団体等の未使用残額のうち調査法人分を単純に否認しているもの（基通9-7-15の3）。

- (2) ゴルフクラブの入会金又は他から購入したゴルフクラブの会員権に係る名義書換料で資産として計上すべきものを損金算入している法人計算を認めているもの。また、すでに資産に計上している入会金等に係る名義書換料を交際費にしていないもの（基通9-7-11、9-7-13）。

(注) レジャークラブの入会金については、基通9-7-13の2を参照。

- (3) 会員としての有効期間が定められており、かつ脱退に際して返還を受けることができないレジャークラブの入会金については、繰延資産として償却計算することができ、それ以外のものについては、ゴルフクラブの入会金に準じて取り扱われるのに、繰延資産として償却を行っているもの（基通9-7-13の2）。

- ☆(4) 預託金制ゴルフクラブのゴルフ会員権で、破産手続開始の決定等の事実に基づき預託金返還請求権の全部又は一部が顕在化した場合において、当該顕在化した部分については金銭債権として貸倒損失及び貸倒引当金の対象とすることができるにもかかわらず、その処理を否認しているもの（基通9-7-12(注)）。

## 二十 支払利息

- (1) 社内預金に係る未払利息を利払期が未到来であるとして否認しているもの。
- (2) 機械の購入価額に含まれている利息部分が明確に区分されているのに、その利息部分の損金算入を否認しているもの。
- (3) 割賦販売契約又は延払条件付譲渡契約によって購入した固定資産について、契約において購入代価と割賦期間分の利息及び売手側の代金回収のための費用等の額とが明確に区分されているときは、この利息及び費用の額は取得価額に算入しないことができるのに、これらの額を取得価額に算入すべきであるとして否認しているもの（基通7-3-2）。

## 二十一 支払保険料

- (1) 保険期間が3年以上で、満期返戻金のある長期損害保険について、支払った保険料のうち積立保険料に相当する部分の金額は、満期又は解約等の時までは資産に計上し、その他の部分については期間に応じて損金の額に算入するのに、全体を期間に応じて損金の額としているもの（基通9-3-9）。
- ☆(2) 未払賞与の計上とともに見積み計上している社会保険料について、申告調整により加算していないもの。

## 二十二 貸倒損失

- (1) 債権者集会で決定した切捨額以上に貸倒損失を計上した法人の経理を認めているもの（基通9-6-1(3)イ）。
- (2) 回収不能と認められる金銭債権について、債務免除の通知をして貸倒損失を計上しているのに、法人の計算を否認しているもの（基通9-6-1(4)）。
- ☆(3) 金銭債権につき、その全額が回収不能の状態にあるのに、社内りん議がなく、相手方に債務免除の通知をしていないという理由で法人計上の貸倒損失を否認しているもの（基通9-6-2）。
- (4) 一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れとして損金経理した売掛債権の額について、回収不能の事実がないものとして否認しているもの（基通9-6-3）。
- (5) 法人が債権の代物弁済により取得した不動産又は有価証券の取得価額をその時の価額（時価）で記帳しなかったため、貸倒損失を過大に計上しているのに、その計算を認めているもの。また、その資産を債権額で記帳すべきものとして、貸倒損失の計上を否認しているもの。

(令 54 ①六、令 119 ①二十七)。

- (6) 過年度において貸倒損失を否認した金額のうち、当期に回収した金額を法人が益金の額に計上しているのに、この金額を認容していないもの。
- (7) 回収不能の金銭債権について、担保物があるときは、その担保物を処分した後でなければ、貸倒れとして損金経理することができないにもかかわらず、回収見込額を控除した後の金額を貸倒れ処理していたもの(基通 9-6-2)。
- ☆(8) 貸倒損失が認められない場合であっても、当該債務者につき、個別評価による繰入要件を充足しているときは、当該貸倒損失額は、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額とし、個別評価による繰入限度額の再計算を行うこととなるのに、これを行っていないもの(基通 11-2-2)。
- ★(9) 税抜経理を採用している場合、課税対象とした売掛金について貸倒れとなったときは、消費税の申告については貸倒れに係る税額控除の対象とし、法人所得については期末において税額控除相当額の益金計上とすべきものを、これによっていない法人計算をそのまま認めているもの(この場合、法人所得については、貸倒損失過大計上ではなく、雑益計上もれとして否認することに留意する)。

ただし、貸倒損失の計上時に、便宜的に当該消費税相当額(貸倒額の $\frac{5}{105}$ 又は $\frac{8}{108}$ )を仮受消費税等のマイナス項目として計上する方法を採っている場合には、期末における雑益計上もれは生じない(この場合であっても税込金額が貸倒損失として貸倒実績率の分子に含まれる)。

### 二十三 評価損

- (1) 評価損が計上できる特定の事実該当しているのに、評価損を否認しているもの(令 68、基通 9-1-4 ほか)。
- (2) 非上場の企業支配株式会社について、評価換えの時における発行人の資産状況等の検討をせずに、企業支配株式会社であるという理由のみで評価損の計上を否認しているもの(令 68 ①二口、基通 9-1-9、9-1-11、9-1-12)。
- ☆(3) ゴルフクラブ入会金等(株式又は出資金のものを除く)を有価証券に該当するものとして、その評価損を計上した法人の処理をそのまま認めているもの(法 2 二十一、令 11)。
- ☆(4) 株式分割(いわゆる無償増資)等により新株権利落ちのあった上場株式会社について評価損を計上する場合において、当期末までに、まだ新株の発行がされていないものの価額は、当該株式の最終価格に当該株式の権利の価格に相当する金額を加算した金額と帳簿価額とを比較すべきであるのに、当該権利調整を行っていないために評価損が過大に計上されているもの(基通 2-3-34、9-1-8)。
- (5) 補修用部品在庫調整勘定の繰入れにおいて、既に前期で保有期間の年数が経過してしまった部品について繰入れを行っている法人計算をそのまま認めているもの(基通 9-1-6 の 2)。
- (6) 株式発行人の増資に係る新株を引き受けて払込みをした直後、評価損の計上をした法人の計算を検討せずにそのまま認めているもの(基通 9-1-12)。
- (7) 非上場株式の発行人の純資産価額については、増資又は減資後の 1 株当たりの純資産価額を修正しなければならないが、貸借対照表上の純資産価額を基に基通 9-1-9(2)の発行人の資産状態を判定しているもの(基通 9-1-9(注))。
- (8) 法人が計上した上場株式に係る有価証券評価損について、事業年度終了後にその上場株式の株価が上昇していることのみをもって、その上場株式の有価証券評価損を否認しているもの。

上場有価証券が近い将来その価額の回復が見込まれるかどうかの判断は、事業年度終了の

時に行うのであるから（基通9-1-7(注)2）、その後の株価の上昇により左右されるものではない。

☆(9) ゴルフ会員権に係る評価損等について、その適否を検討せず、法人の処理をそのまま認めているもの。

(10) 預託金方式のゴルフ会員権が株式方式に転換された場合、従来の施設利用権が消滅していないときは、転換前の当該会員権の帳簿価額の全額が有価証券の取得価額を構成するにもかかわらず、転換前の帳簿価額のうち、入会金・プレミアム相当金額について、損金の額に算入しているもの（令119①二）。

(注) 預託金のうち、一部切捨てのあった場合の当該切捨てられた部分の金額は、損金の額に算入することができる。

(11) 内国法人と完全支配関係がある他の内国法人で清算中のもの、解散をすることが見込まれるもの及び完全支配関係がある他の内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるものの株式又は出資を有する場合におけるその株式又は出資について評価損を認めているもの（法33⑤、令68の3）。

#### 二十四 支払損害賠償金

(1) 自動車人身事故に係る損害賠償金は、示談の成立等により確定する前に、その支出の日の属する事業年度の損金の額に算入した場合には、その損金の額に算入した損害賠償金の額に達するまでの金額の保険金（保険会社に対して保険金の支払を請求しようとする額を限度とする。）を益金の額に算入することとされているのに、これによっていないもの（基通9-7-18）。

(2) クレームとして支払う金額を期末までに相手方に申し出ているにもかかわらず、債務が未確定であるとして未払計上を否認しているもの（基通2-2-13）。

#### 二十五 その他の損金

(1) 換地処分等に伴い支出した清算金は土地勘定に加算すべきであるのに、その損金算入をした法人計算を認めているもの（措法65②二）。

(2) 障害者雇用納付金申告書が翌期に提出されているにもかかわらず、当期に障害者雇用納付金の未払計上を行っている法人の処理をそのまま認めているもの（基通9-5-7(3)）。

☆(3) 前払費用の額でその支払った日から1年以内に役務の提供を受けるものについて、法人が継続して支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、この処理が認められるのに、翌期の費用であるとして否認しているもの（基通2-2-14）。

(4) 法人が一時の損金としたシンジケートローン契約に係るアレンジメントフィーにつき、支出の効果が1年以上であることのみをもって繰延資産として否認しているもの（一時の損金となる場合もあるから、その契約書等の内容をよく確認し、契約内容等に即して、その是非を判断する必要がある。）。

(注) 上記シンジケートローン契約に係るマネージメントフィーは期間対応する費用であり、一時の損金とはならないため、アレンジメントフィーとマネージメントフィーが区分されていない場合には、期間対応費用として取り扱うこととなる。

#### 連結所得の金額の計算に関する明細書

[別表4の2] (269ページ参照)

「受取配当等の益金不算入額28」欄等の連結グループ全体で計算するものは、該当する別表から益金不算入額又は損金不算入額を移記するのに、別表4の2付表の該当欄の合計額を記載しているもの。

(注) 各連結法人ごとに計算するものは、別表4の2付表の該当欄の合計額を記載することに留意する。

## 個別所得の金額の計算に関する明細書

[別表4の2付表] (270ページ参照)

- (1) 附帯税の個別帰属額として負担した金額があるにもかかわらず、その金額を加算していないもの(当該金額は、原則として別表5の2(2)付表の「45」②欄外書の金額と一致する。)
- (2) 自己が連結法人(連結納税の承認を受け、かつ、その効力の生じている法人)に該当しないにもかかわらず、自己を被合併法人、他の連結法人を合併法人とする合併を行った場合に、自己の合併前事業年度に生じた欠損金を他の連結法人の連結申告において損金算入しているもの(法81の9④)。
- (3) 連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度の単体申告の増加所得金額に係る事業税認定損は、連結グループ全体で通算して計算することとなるのに、その認定損の生じる連結子法人のみの計算で認定損の計算を行っているもの。
- (4) 連結法人が連結子法人株式について税制上の評価損を計上する前に、投資簿価修正を行っていないもの(令9①六、9②二、連基通8-1-21)。

検討の仕方	寄附金や交際費等の支出金額について、不正の事実に係る増加額があるときには、通常、調査後支出額に基づく限度計算と不正計算がないものとした場合の限度計算を行い、連結所得における重加対象金額と重加対象以外の金額の区分計算を行うとともに、当該不正行為を行った連結法人につき、その連結法人に係る不正計算がないものとして当該連結法人の重加対象の個別帰属額とされる金額と過少対象等の個別帰属額の区分計算を行うこととなるのに、これを行っていないもの。
-------	---

## 7 利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

[申告書別表5(1)、(決議書第5表(1))] (218ページ参照)

平成22年度税制改正により、法人が有する子法人(当該法人と完全支配関係がある法人)の株式又は出資について寄附修正事由(子法人が他の内国法人から益金不算入制度の適用のある受贈益を受け、又は子法人が他の内国法人に対して損金不算入制度の適用のある寄附金を支出したことをいう。)が生ずる場合の受贈益の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額から寄附修正事由が生ずる場合の寄附金の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額を減算した金額が、利益積立金額の加算項目とされた。また、当該株式の帳簿価額についても調整することとされた(令9①七、119の3⑥)。

(注) 平成22年10月1日以後に寄附修正事由が生ずる場合について適用される(平22令附則5②⑥)。

検討の仕方	<ol style="list-style-type: none"><li>① 「期首現在利益積立金額①」について、前期申告書(決議書)の「差引翌期首現在利益積立金額④」と照合する。また、貸借対照表の計上額と比較して、その正否を確認する。</li><li>② 「期首現在利益積立金額①」を分析して、当期における認容及び否認の適否を検討する。</li><li>③ 利益積立金額のうち、各別表に反映させる必要のあるものがないか照合する。</li><li>④ 「当期の増減」欄の金額と別表4(所得の金額の計算に関する明細書)の「留保②」欄の金額と照合する。</li><li>⑤ B/Sの任意引当金、繰延税金資産(負債)等の金額は、別表5(1)の④欄と一致しているか照合する。</li></ol>
-------	--

(利益積立金と別表4との検算式)

別表4 留保所得金額又は 欠損金額「49」②	+	期首現在利益積立金額合 計「31」①	-	中間分、確定分法人税・地方法 人税・復興法人特別税・県市民 税の合計額
=		差引翌期首現在利益積立金額合計 「31」④		

## 1 組織再編成に係るもの

平成22年度税制改正により、合併法人の抱合株式に係る譲渡損益については計上せず、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を合併法人の資本金等の額に加減算することとされた(法61の2③、令8①五)。

(注) 平成22年10月1日以後に合併が行われる場合について適用される(平22法附則10②、平22令附則2②)。

- (1) 適格分社型分割又は適格現物出資により分割承継法人又は被現物出資法人に移転した資産等に税務否認金額がある場合、分割法人等の別表5(1)の税務否認金額に相当する金額は、分割承継法人等から取得した株式の取得価額に振り替えるべきであるのに、その振替処理を行っていないため、分割法人等の別表5(1)に税務否認金額が残ったままとなっているもの。
- (2) 適格分社型分割又は適格現物出資により分割承継法人又は被現物出資法人に移転した資産等について、遡及年度での資金的支出等の否認が生じた場合、分割承継法人等に移転した資産等の帳簿価額が増加することから、当該分割承継法人等の資本金等の額の増額処理をすべきであるのに、行っていないため、寄附金等の計算に誤りが生じているもの。  
なお、分割法人及び現物出資法人においては、その否認額相当額は分割承継法人等の株式の取得価額に振り替えることとなる。
- (3) 適格分社型分割又は適格現物出資は簿価譲渡とされることから、移転する事業に係る短期前払費用は帳簿価額0で移転することになるのに、役務提供期間が未経過であるとして分割法人等の前払費用として否認しているもの。
- (4) 外国法人の株式を適格現物出資の対象とした場合には、当該外国法人株式の円貨簿価を基準とする簿価譲渡として取り扱うこととなるのに、為替差損部分の損金算入の処理を認めているもの。

また、適格現物出資により取得した被現物出資法人(外国法人)の株式は現物出資の日の為替換算レートを付すこととなるが(発生時換算)、現物出資の対象とした外国法人株式の譲渡損益は課税所得を構成しないため(簿価譲渡)、為替差損部分のみを損金に算入できない。

## 2 資本等取引に係るもの

平成22年度税制改正により、内国法人が、その有する株式を発行した他の内国法人で当該内国法人との間に完全支配関係があるものからみなし配当の額が生ずる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合等には、当該事由により生ずる株式の譲渡損益を計上せず、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を譲渡法人である内国法人の資本金等の額に加減算することとされた(法61の2⑰、令8①二十二)。

(注) 平成22年10月1日以後に生ずるみなし配当事由により金銭等の交付を受ける場合等について適用される。なお、その事由が残余財産の分配の場合、残余財産の分配をした他の内



国法人が同日以後に解散したものに限られる（同年9月30日以前に解散したものであるときは、従前どおり株式の譲渡損益を計上する。）（平22法附則21、平22令附則13②）。

- (1) 平成18年4月1日に存する法人が平成18年3月31日において自己の株式を有している場合には、同日の帳簿価額を資本金等の額から減算しなければならないのに、これを行っていないもの（平18令附則4①）。  
（注）帳簿価額を減算しなければならないため、単にB/S上の金額又は別表5(1)に表示されている利益積立金額のみを減算処理しているものは誤りである。
- (2) 平成18年4月1日以降に自己の株式の取得等をした場合には、資産計上せず、その取得の時に資本金等の額及び利益積立金額を減少させることとなるのに、これを行っていないもの（法2二十一、令8①二十、9①十四）。
- (3) 自己株式の取得が、公開買付によるものであるのに、株主に対するみなし配当の計算を行っていない発行法人の処理をそのまま認めているもの。この場合、みなし配当相当額の利益積立金額が過大となる（法24①五、令23①六）。
- (4) 配当の支払に係る基準日が平成18年5月1日以後の場合、資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当が、みなし配当の起因となる事由に加えられ、払戻し原資が資本剰余金である場合には、資本部分と利益部分の払戻し（法24①四のみなし配当）に按分し、利益部分の払戻し部分をみなし配当とすべきところ、その全額をみなし配当として否認しているもの（平18法附則26③）。
- (5) 会計上、繰越欠損金の補填のために、減資又は資本準備金等の取崩しを行った場合であっても、税務上の資本金等の額は変動しないので、「Ⅱ資本金等の額の計算に関する明細書」の「当期の増減」欄の「増③」欄に当該取崩額を記載する必要があるにもかかわらず、これを行っていないため資本金等の額が過少となっているもの。
- (6) 減資と同時に株式の併合を行った場合には、株主は当該株式の一単位当たりの帳簿価額の付替え計算を行い、損金は発生しないのに、株式消却損を計上した法人の処理をそのまま認めているもの（令119の3⑦及び119の4①）。
- (7) 期中に自己株式の取得を行い、株主に対してみなし配当が生じる場合には、発行法人側でそのみなし配当に相当する利益積立金額が減少することとなるのに、加算流出・減算留保の両建処理を行っていないため、当期の留保金額が過大となっている発行法人の処理をそのまま認めているもの。  
株主にみなし配当が生じる場合には、発行法人でそのみなし配当に相当する金額が社外流出となる。

#### 連結利益積立金額の計算に関する明細書

[別表5の2(1)] (271ページ参照)

別表4の2と別表5の2(1)の検算は次の検算式のとおりとなるのに、これを確認していないもの。

##### 【検算式】

〈納付の場合〉

別表4の2「56」②欄+別表5の2(1)「20」①欄+「16」～「19」の③欄の合計額=別表5の2(1)「20」④欄+別表5の2(1)「16」③確定欄+別表1の2(1)「16」欄及び「44」欄

〈還付の場合〉

別表4の2「56」②欄+別表5の2(1)「20」①欄+「16」～「19」の③欄の合計額=別

表5の2(1)「20」④欄+別表5の2(1)「16」③確定欄-別表1の2(1)「28」欄及び「45」欄

### 連結個別利益積立金額及び連結個別資本金等の額の計算に関する明細書

[別表5の2(1)付表1] (272 ページ参照)

- (1) 連結親法人においては、別表4の2付表と別表5の2(1)付表1の検算は次の検算式のとおりとなるのに、これを確認していないもの。

**【検算式】**

〈納付の場合〉

別表4の2付表「56」②欄+別表5の2(1)付表1「25」①欄+「21」～「24」の③欄の合計額=別表5の2(1)付表1「25」④欄+別表5の2(1)「16」③確定欄+別表1の2(1)「16」欄及び「44」欄

〈還付の場合〉

別表4の2付表「56」②欄+別表5の2(1)付表1「25」①欄+「21」～「24」の③欄の合計額=別表5の2(1)付表1「25」④欄+別表5の2(1)「16」③確定欄-別表1の2(1)「28」欄及び「45」欄

- (2) 連結子法人においては、別表4の2付表と別表5の2(1)付表1の検算は次の検算式のとおりとなるのに、これを確認していないもの。

**【検算式】**

別表4の2付表「56」②欄+別表5の2(1)付表1「25」①欄-「21」～「24」の③欄の合計額=別表5の2(1)付表1「25」④欄

- (1) 各連結法人の個別所得金額の増減に伴い増減した消費税等の額と「差引翌期首現在連結個別利益積立金額④」欄の「未払消費税額等」が一致していないため、「更正等に伴う連結利益積立金額等のお知らせ」の金額に誤りが生じているもの。
- (2) 各連結法人の消費税等についての更正等を行った場合、当該更正等に係る仮受消費税額等、仮払消費税額等について、未払消費税額等、未収消費税額等への税務上の貸借振替えを行っていないため、「更正等に伴う連結利益積立金額等のお知らせ」の別紙の金額に誤りが生じているもの。

### 8 租税公課の納付状況等に関する明細書

[申告書別表5(2)、(決議書第5表(2)及び(3))] (219 ページ参照)

検 討 の 仕 方	<p>① 5、10、15及び24～29の⑤欄の金額(プラス表示分)は、別表四の2、3及び5欄の金額と一致しているかを確認する。</p> <p>② 5、10又は15欄でマイナス表示されている還付法人税等又は還付所得税等(いずれも還付加算金を除く)で雑収入等に計上されているものが、別表四の18又は19欄で減算されているかを確認する。</p> <p>③ 19③及び19④欄の金額(プラス表示分)は、別表四で減算されているかを確認する。また、マイナス表示されている還付事業税の額は、別表四で加算されているかを確認する。</p> <p>④ 「その他」の③又は④欄に表示されている納税充当金の取崩額、仮払経理により納付した源泉所得税の額又は外国法人税等の額は、別表四で減算されているかを確認する。</p> <p>⑤ 41欄の金額又は仮払経理により納付した税額(④欄)の合計額は、B/S(又は内訳明細書記載額)と一致しているかを確認する。</p>
-----------------------	---

## 1 事業税

平成 20 年度税制改正により、事業税の標準税率が変更された。また、地方法人特別税等に関する暫定措置法の制定により、地方法人特別税が創設された。これに伴い、当該地方法人特別税の損金算入時期について、事業税と同様に取り扱うこととされた。

(注) 上記改正は、平成 20 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される。

平成 28 年度税制改正により、事業税の標準税率等が変更された。なお、適用される標準税率の改正経過等については、第 3 章「主要項目改正経過等の一覧表」の「6 地方税の標準税率」を参照のこと。

(注) 上記改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される。

☆(1) 法人が中間納付事業税を仮払経理し、申告において減算しているのに、これを否認しているもの(基通 9-5-1)。

★(2) 更正又は決定において、未納事業税の認定損を認容していないもの(基通 9-5-2)。

(3) 法人税額の更正又は決定をしない場合は、前期分の未納事業税の認定損のみの更正は原則として行わないこととされているのに、未納事業税の認定損のみの減額更正をしているもの(基通 9-5-2(注)3)。

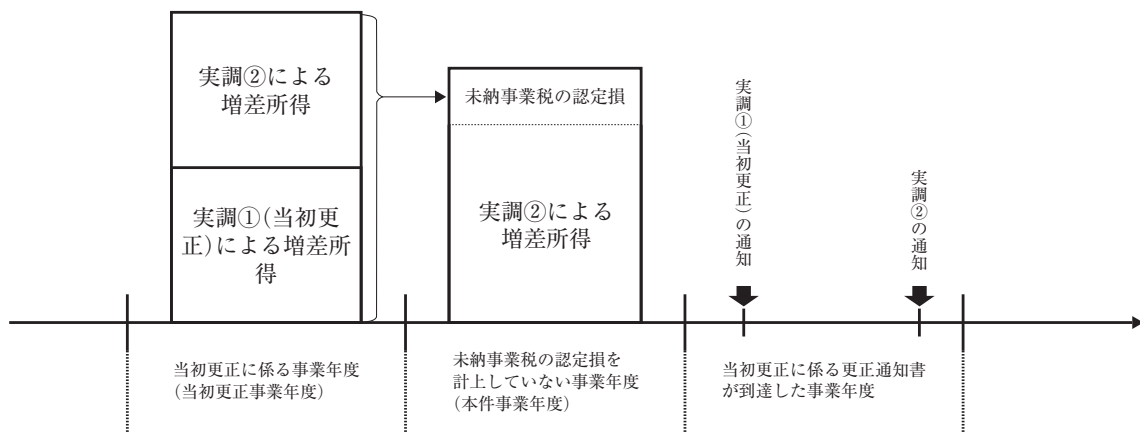
(4) 当期決算期変更等により、事業年度が 1 月しかないにもかかわらず、直前期の事業税を当期に減額更正しているもの。

(注) 当期の決算期が、事業税の納税申告期限前である場合には、事業税が確定することはないため、事業税の損金算入の時期の特例(基通 9-5-2)を認めず、事業税の認容は行わない。

★(5) 同一の事業年度について当初減額更正が行われ、その後増額更正が行われた場合の未納事業税認定損の額の計算は、申告額と再更正額との差額について行うべきであるのに、当初減額との差額について認定損をしているもの。

(6) 当初更正に係る更正通知書が到達した事業年度において、当初更正に係る事業年度(当初更正事業年度)及び未納事業税の認定損を計上していない事業年度(本件事業年度)を連年調査により更正する場合、本件事業年度における未納事業税の認定損を当初更正事業年度における再更正に係る増差所得についてのみ行い、当初更正事業年度に係る当初更正に係る増差所得を含めていないもの。

【イメージ図】



(7) 法人が前期の更正に係る所得に対する未納事業税を申告で減算しているのに、更に、認定損を認めているもの。

- (8) 前期の未納事業税の認定損において、前期の更正に係る増差税額を基礎として計算しているもの。
- (9) 更正処理する場合の事業税の認定損の計算は標準税率で行うべきであるのに、地方公共団体が定めた独自の税率によって計算しているもの（基通9-5-2(注2)）。
- (10) 2期以上を同時処理し、その間に更正又は決定を行わない事業年度がある場合には、当該更正を行わなかった事業年度の直前事業年度の増差所得金額に係る事業税相当額は、原則としていずれの期においても認容しないこととされているのに、最終事業年度等で認容しているもの。
- (11) 法人が前回調査等に係る前期の更正による増差所得に対する未納事業税を当期に損金経理により納付しておらず、かつ、申告減算も行っていない場合において連年処理を行った場合、当期に当該事業税の認定損を認めていないもの。なお、翌期において申告減算が行われている場合には、当期に当該事業税の減額更正は行わない。
- ☆(12) 未納事業税の認定損において、所得金額に対する税率の適用区分を誤っているもの。

検討 の 仕 方	第3章「主要項目改正経過等の一覧表」の「6 地方税の標準税率」欄を参照して未納事業税の正否を確認する。
-------------------	---

- ☆(13) 国外の事業所に係る所得金額は、事業税の課税標準から除かれるのに、その金額を含めて事業税の認定損を認めているもの（地法72の19、72の22、72の24、72の24の3）。
- (14) 前期の更正に係る増差所得に対する未納事業税の認定損の額の計算は、その増差所得から海外投資等損失準備金の否認額を控除した残額を基礎として計算すべきであるのに、これによっていないもの（地法72の23②）。
- (15) 事業税においては、繰越欠損金の控除をすると課税所得が生じないのに、未納事業税の認定損を認めているもの。  
 (注) 事業税には欠損金の繰戻しによる還付の制度がないので、既往の事業年度において、法人税の欠損金の繰戻し還付を行っている場合は留意する（地令21①）。
- (16) 林業又は鉱物の掘採事業等の事業税が非課税とされる事業を営む法人について、未納事業税の認定損を認めているもの（地法72の4）。  
 (参考) 事業税の範囲については、第3章「主要項目改正経過等の一覧表」の「6」の(注)1を参照のこと。
- (17) 林業又は鉱物の掘採事業等の事業税が非課税とされる事業と事業税が課される事業とを併せ営む法人について、増差所得の内訳を検討しないで増差所得の全額を事業税の対象所得として未納事業税の認定損を認めているもの。
- (18) 電気供給業、ガス供給業及び保険業を営む法人について、事業税は収入割額のみが課されるのに、増差所得の内訳を検討しないで収入計上漏れ等以外の否認項目を事業税の対象所得として未納事業税の認定損を認めているもの（地法72、72の2①二）。
- (19) 特定外国子会社等に係る課税対象金額は事業税の課税対象となるのに、これを含めないとこで未納事業税の計算を行っているもの（地法72の24）。
- ★(20) 過年度において認定損を認めた未納事業税について、当期において納付しているのに、その認定損の戻入れ加算を行っていないもの。また、実際の納付額で認定損の戻入れ加算をしているもの。

検討の仕方	別表5(1)(利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書)の「期首現在利益積立金額①」欄未納事業税の金額と本表「事業税」及び損益計算書の公租公課の内訳明細書との比較検討により、戻入れ加算の正否を確認する。
-------	---

- (21) 過年度において認定損を認めた未納事業税について、当期においてまだ納付されていないのに、認定損の戻入れ加算を行っているもの。
- (22) 2期を同時処理した場合において、前期の減額更正に伴い、当期に納付した事業税が過納になったとして否認しているもの。
- (23) 事業税の更正の期間制限を経過した年度において、戻入れ加算すべきであった未納事業税の認定損の額をその後の事業年度において加算しているもの。
- (24) 事業税の課税標準は1,000円未満の端数を切り捨て、税額の確定金額については100円未満の端数を切り捨てることとされているのに、これによっていないもの(地法20の4の2①③)。
- (25) 前回更正処分(前々期)に係る事業税の認定損について、法人が当期に損金算入していた場合はこれを認めるのに、あらためて前期に認定損として減算した上で当期に戻入れ加算を行っているもの。

## 2 その他

- ★(1) 損金の額に算入されない租税公課又は罰料金等の損金計上額を否認していないもの(法38②、法55③④)。

検討の仕方	「当期中の納付税額」欄の「損金経理による納付⑤」のうち、損金の額に算入されないものと別表4(所得の金額の計算に関する明細書)の加算項目「2」～「3」及び「5」の各欄を照合して加算額の正否を確認する。
-------	---

- (2) 前期更正に係る法人税の本税が納付済となっているのに、加算税の納付状況を検討していなかったため、損金不算入の加算税が加算もれとなっていたもの。
- (3) 損金計上を否認した住民税に事業税を含めているもの。
- ☆(4) 納税充当金から支出した利子、配当等に係る源泉所得税を所得金額から減算していないもの。また、仮払経理により支出した利子、配当等に係る源泉所得税等の損金に算入される税金を所得金額から減算していないもの。
- (5) 納税充当金から支出した延滞金として減算した金額に対応する額の加算をしていないもの。
- (6) 損金計上を否認した延滞金に住民税及び事業税の延納に係る延滞金を含めているもの。
- (7) 労働保険又は社会保険等の追徴金に係る延滞金を否認しているもの。
- ☆(8) 申告期限未到来の事業に係る事業所税を未払金として経理した法人計算をそのまま認めているもの。  
(注) 未払金に計上した金額で損金に算入される事業所税等は、製造原価、工事原価等として経理した金額に限られる(基通9-5-1(1)イ)。
- ★(9) 法人税、所得税又は住民税等益金不算入の還付金があるのに、これを減算していないもの。

検討の仕方	勘定科目内訳明細書の営業外収益等又は「当期中の納付税額」欄に過誤納金の還付金がある場合には、別表4(所得の金額の計算に関する明細書)の「法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額」及び「所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等」欄の金額と照合して減算額の正否を検討する。
-------	--

- (10) 還付法人税に還付加算金又は還付事業税を含めて減算しているもの。

- ☆(11) 雑益に振り替えた納税充当金について、減算していないもの。  
 (12) 仮払納付した法人税額等に係る還付税金の収益計上額について、仮払税金を消却し、申告書別表において減算処理のみを行い、加算処理を行っていないもの。

検討の仕方	① 「取崩額」欄のうち、雑益に振り替えた金額について別表4（所得の金額の計算に関する明細書）の減算欄と照合して減算の正否を確認する。 ② 納税充当金を取り崩して納付した事業税について、別表4（所得の金額の計算に関する明細書）の「納税充当金から支出した事業税等の金額」欄で減算しているか確認する。
-------	--

検討の仕方	③ 「期末納税充当金」欄の金額と貸借対照表上の納税充当金とを照合してその正否を確認する。 ④ 別表5(1)の「期首現在の利益積立金」欄に記載された仮払税金の額が、別表4（所得の金額の計算に関する明細書）において加算処理されているか否かを確認する。
-------	--

- (13) 確定申告書の提出期限の延長の特例を受けた法人で、前期以前分の更正を受けた場合、提出期限の延長1か月間に係る利子税を延滞税に含めて損金不算入としている法人計算をそのまま認めているもの（法38①三）。
- (14) 外国で課された罰金又は科料に相当するものは、損金の額に算入されないものに該当するのにも、損金算入している法人計算をそのまま認めているもの（法55④一）。
- （注）外国で課された罰金又は科料とは、裁判手続（刑事訴訟手続）を経て課されるものをいい、いわゆる司法取引により支払われたものを含む（基通9-5-9）。
- ☆(15) 外国で課された税金に附帯して課される附帯税その他これに類する税を損金不算入として否認しているもの。
- （注）これらの税は法人税法第55条の規定により損金不算入とされる不正行為等に係る費用等には該当しない。
- (16) 税抜経理を行っている法人で、仮払経理により納付した消費税中間納付額を納税充当金から充当し減算している法人計算をそのまま認めているもの。
- (17) 税抜経理を採用している法人で、損金経理により消費税額を納税している法人計算をそのまま認めているもの。
- (18) 税込経理を採用している場合の消費税の更正に伴う消費税額等の損金算入時期は、当該更正があった日の属する事業年度であるのにも、当該課税期間の属する事業年度の損金として認容しているもの（平成元年3月1日付直法2-1「7」）。
- (19) 過年度に外国税額控除の適用を受けた外国法人税の額が減額された場合、又は、外国子会社等から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入の規定により損金の額に算入されない外国源泉税等の額が減額された場合は、益金不算入とすべきであるのにも、これによっていない法人計算をそのまま認めているもの（法26②③、令25、26）。

**各連結法人の租税公課の納付状況等に関する明細書**

[別表5の2(2)付表] (275ページ参照)

連結法人税個別帰属額の当期発生額②について、会計上費用（又は収益）に計上されているのにも、別表4の2付表「15」欄（又は「21」欄）で加算（又は減算）していないもの。

**9 所得税額の控除に関する明細書**

[申告書別表6(1)] (220ページ参照)

- ☆(1) 利子等に係る納付所得税額等がその収入金額の15.315%を超えているのにも、これを検討し

ていないため所得税額の控除が過大に行われているもの（所法 175、復興財源確保法 28 ②、33 ②）。

（注）平成 25 年 1 月 1 日から平成 49 年 12 月 31 日までの間に支払を受ける預貯金等の利子については 20.315% の率による源泉徴収が行われるが、このうち国税に係る分は 15.315% であり、残りの 5% は地方税の利子割であるから、所得税額の控除の対象となるのは 15.315% だけである。

ただし、平成 28 年 1 月 1 日以後は法人に係る利子割は廃止されている（地法 24 ①五）。

検討の仕方	「①について課される所得税額②」欄の金額が損益計算書の営業外損益の明細書のコロの金額又は「収入金額①」欄の金額に 15.315% を乗じた金額を超えている場合にはその正否を確認する。
-------	---

(2) 割引債に係る所得税額は、償還時に控除されるのに、これによっていないもの。

（注）割引債につきその発行の際徴収された所得税の額は、その償還を受ける者が当該償還を受ける時に徴収される所得税の額とみなされる（措令 26 の 10 ③）。

(3) 公債又は社債を利払期間の中途において売却しているのに、その所有していた期間の利子に対する所得税額に相当する金額を事実上負担したとして、所得税額の控除の対象とした法人計算をそのまま認めているもの。

（注）利払期前に売却した場合において、所有期間分の所得税を事実上負担したときにおいても、当該法人が所得税を納付したのではないから、当該法人の法人税額から控除できない（旧基通 16 - 2 - 1）。

(4) 法人が未収利子又は未収配当金を確定した決算において収益に計上した場合には、その利子又は配当等（利子については利払期の到来したものに、配当等についてはその支払のために通常要する期間内に支払を受けることが見込まれるものに限る。）について納付すべき所得税額は、当該事業年度の法人税額から控除又は還付の請求ができるのに、これを否認しているもの（基通 16 - 2 - 2）。

(5) 法人が利払期の到来していない未収利子を計上した場合であっても、利払期の到来していない利子に係る所得税額は控除ができないのに、その控除をした法人の計算をそのまま認めているもの（基通 16 - 2 - 2）。

★(6) 外国法人の発行した証券投資信託の収益の分配金に対する源泉徴収税額を所得税額の控除の対象とした法人計算をそのまま認めているもの。

（注）昭和 60 年、63 年の税制改正により、国外で発行された公社債の利子、証券投資信託の収益の分配、株式の配当についても、国内における支払の取扱者を通じてその交付を受ける場合には、所得税を源泉徴収されることとなり、この国内源泉所得税は税額控除の対象となる（措法 3 の 3、8 の 3、9 の 2、法 68 ①）。

(7) 外国法人が内国法人から受ける配当等（国内に PE を有する外国法人が支払を受ける配当等のうち国内事業に帰せられる配当等を除く。）に係る所得税額の控除を認めているもの。また、その配当等に係る所得税額は損金とならないのに、損金の額に算入した法人計算をそのまま認めているもの（旧法 144、旧令 190、旧基通 20 - 4 - 1）。

(8) 利益の配当等に係る所得税額は、その元本を所有していた期間に対応する所得税額に限り控除されるのに、これによっていないもの（令 140 の 2 ①一）。

（注）投資信託を解約した場合の所得税額控除の計算は当初設定日から解約日までの期間を基礎として所有期間按分を行う（基通 16 - 2 - 8(2)）。なお、買取請求による売却の場合は税額控除は受けられない。

- (9) 所得税額控除の所有期間按分における簡便法の適用は、①株式及び出資、②集団投資信託（合同運用信託等を除く。）の受益権に区分した上、更に計算期間が1年を超えるものと1年以下のものとの区分した単位ごとに選択することになっているのに、同一の区分に属する株式の配当に係る所得税額について、個別法と簡便法とを併用しているのを、そのまま認めているもの（令140の2③）。
- (10) 所得税額控除の適用額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ定める金額が限度とされるのに、これによっていないもの。
- イ 平成23年12月1日以前に提出期限が到来する確定申告書等に係るものの場合  
確定申告書（期限後申告書を含む。）に記載された控除額（旧法68③）
- ロ 平成23年12月2日以後に提出期限が到来する確定申告書等に係るものの場合  
確定申告書、修正申告書又は更正の請求書に添付された書類に記載された控除額（法68④）
- また、その適用額を増額させることができるのは、修正申告又は更正の請求による場合に限られるのに、更正により適用額を増額しているもの。
- (11) 法人税額から控除する所得税額は損金不算入であるのに、所得金額に加算していないもの。また、逆に減算しているもの（法40）。
- （注） 地方税の利子割相当額（5%分）については、他の地方税の取扱いと同様に損金不算入となるので、損金経理している場合には申告加算する必要がある。
- (12) 法人が所得税額控除の申告をしていないのに、その所得税額を所得金額に加算しているもの（法40）。
- (13) 仮払所得税の認定損をしていないもの。また、仮払所得税を消却しているのに認定額の戻入処理をしていないもの。
- （注） 仮払金に経理されている所得税額は、一旦減算（留保）処理し、所得税額控除の適用があるものは加算（流出）処理する（法40）。
- (14) 上場株式等の配当等に係る所得税額は、源泉徴収税率の特例制度により平成25年12月31日までの間は収入金額の7%であるのに、異なった税率による所得税額を控除の対象としているもの（旧措法9の3、平20法附則33）。

#### 連結事業年度における所得税額の控除に関する明細書

〔別表6の2(1)、決議書第6表の2(1)〕(276ページ参照)

- (1) 連結納税における銘柄別簡便法による控除額の計算は、連結グループ全体として①株式及び出資、②集団投資信託（合同運用信託等を除く。）の受益権に区分した上、更に計算期間が1年を超えるものと1年以下のものとの区分した単位で行うことになるにもかかわらず、これによっていないもの（令155の26③）。
- (2) 銘柄別簡便法において、他の連結法人から利子配当等に係る元本の移転を受けた場合又は他の連結法人に移転をした場合には、その所有元本数の調整を行う必要があるのに、これを行っていないもの（令155の26④⑤）。
- (3) 個別法において、他の連結法人から利子配当等に係る元本の移転を受けた場合には、当該連結法人の所有期間の通算を行う必要があるのに、これを行っていないもの（令155の26④）。

#### 10 内国法人の外国税額の控除に関する明細書

〔申告書別表6(2)〕(221ページ参照)

#### 国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算に関する明細書

〔申告書別表6(2)付表一〕(222ページ参照)



- ☆(1) 外国法人税額の控除を行う場合において、所得金額に加算する外国法人税額は、当該事業年度において納付することとなる外国法人税額（高率負担部分等の金額を除く。）とすべきであるのに、法人税額から控除した外国法人税額のみを所得金額に加算しているもの（法41、基通16-3-1）。

検討の仕方	「納付外国法人税額（みなしを除く）」、「特定外国子会社等に係る外国法人税額」の金額が所得金額に加算されているかを、別表4（所得の金額の計算に関する明細書）の「税額控除の対象となる外国法人税の額」の金額と照合して確認する。
-------	--

平成 21 年度税制改正により、外国税額控除制度における納税者の事務負担の軽減及び制度の簡素化の観点から、直接外国税額控除に係る添付要件とされていた第三者作成書類（タックスレシート）及び地方税による外国税額控除制度の適用を受ける場合の申告書の写し等が保存要件とすることとされた（法 69 ⑮～⑰、規 29 の 3 ②、30 ②）。

平成 23 年度税制改正により、控除限度額の計算について、租税条約の規定により条約相手国等において租税を課することができることとされる所得（当該租税条約の規定において控除限度額の計算に当たって考慮しないものとされる所得を除く。）で当該条約相手国等において外国法人税又は外国所得税を課されるものは、国外所得に該当するものとしてとされた（旧令 142 ④）。

平成 23 年 12 月税制改正により、外国税額の控除限度額の計算の基礎となる国外所得は、国外源泉所得から非課税国外所得の全額（改正前は 3 分の 2）を控除した金額とされた（令 142 ③）。  
 なお、平成 24 年 4 月 1 日から平成 26 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度については、非課税国外所得の 6 分の 5 を控除することになる（改正法令附則 9 ②）。

平成 26 年度税制改正により、外国法人等に対する国際課税原則について、OECD 承認アプローチ（Authorized OECD Approach：AOA）に沿った帰属主義に国内法を見直すこととされたことに伴い、内国法人に係る外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる「国外源泉所得」について、それまでの「国内源泉所得以外の所得」という規定が改められ、積極的に「国外源泉所得」（国外事業所等に帰属する所得等）を定義することとされた。  
 また、外国税額控除の適用を受ける内国法人は、他の者との間で行った取引でその取引から生ずる所得が国外事業所等に帰せられるものに係る明細を記載した書類、及び国外事業所等との間の内部取引に係る明細を記載した書類を作成しなければならないこととされた。  
 なお、これらの改正は、内国法人の平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税について適用され、同日前に開始した事業年度分の法人税については、従来どおりの規定が適用される（改正法附則 28）。

平成 27 年度税制改正により、内国法人の外国税額控除における国外所得金額は、「国外事業所等帰属所得」と「その他の国外源泉所得」に係る所得の金額の合計額とされた。  
 また、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額は、内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る益金の額から損金の額を控除した金額とすることとされ、その他の国外源泉所得に係る所得の金額は、その国外源泉所得に係る所得のみについて法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき所得の金額に相当する金額とされた。  
 なお、この改正は、内国法人の平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の所得に対する法人税について適用され、内国法人の同日前に開始した事業年度分の法人税については、従前どおりの規定が適用される（改正法令附則 9）。

★(2) 外国法人税額の控除における国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算に当たり、共通費用の額、直接利子、共通利子、税法上の引当金の繰入額等の配賦又は寄附金、交際費等

の損金不算入額の配賦額の調整がされていないもの（令 141 の 3 ⑥、基通 16 - 3 - 12 ~ 16 - 3 - 16）。

(注) 国外事業所等帰属所得の金額は、内国法人の当該事業年度の国外事業所等を通じて行う事業に係る益金の額から当該事業年度の当該事業に係る損金の額を控除した額である（令 141 の 3 ④、基通 16 - 3 - 9）。

★(3) 外国法人税額の控除におけるその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算に当たり、共通費用、直接利子、共通利子、税法上の引当金の繰入額等の配賦又は寄附金、交際費等の損金不算入額の配賦額の調整がされていないもの（令 141 の 8 ②、基通 16 - 3 - 19 の 3 ~ 16 - 3 - 19 の 7）。

(注) その他の国外源泉所得に係る所得の金額は、その国外源泉所得に係る所得のみについて法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき所得の金額に相当する金額である（令 141 の 8 ①、基通 16 - 3 - 19 の 2）。

(4) 共通費用及び共通利子の配賦は調査後の金額に基づいて行われているか。

(5) 国外所得の計算に関係がないのに、所得金額に加算又は減算した金額をそのまま国外所得の計算上加算又は減算しているもの。また、国外所得に関連する否認があるのに、国外所得の再計算を行っていないもの（令 141 の 3 ①、令 141 の 8 ①）。

(6) 国外所得の計算において、役務提供等に係る直接原価が減算されていないもの。

検討の仕方	<p>① 「国外事業所等帰属所得に係る当期利益又は当期欠損の額」及び「その他の国外源泉所得に係る当期利益又は当期欠損の額」欄の金額について、外国税額控除に関する添付書類を分析して、国外の当期利益金額等が税引後の金額となっているか確認する。</p> <p>② 国外事業所等帰属所得及びその他の国外源泉所得の加算、減算額について、別表 4（所得の金額の計算に関する明細書）の加算、減算額と比較してその適否について確認する。</p> <p>③ 「当期のその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算」欄の金額について、別表 17 (3)における課税対象金額又は別表 17 (3の2)における部分課税対象金額が適正に記載されているか確認する。なお、平成 25 年度税制改正により、無税国に所在する特定外国子会社に係る（部分）課税対象金額について、その特定外国子会社等が本店所在地国以外の国で課税される場合には、その（部分）課税対象金額は、非課税国外所得に該当しないこととされている。</p>
-------	---

(7) 国外からの利子・使用料等に係る外国税額控除の適用時期が入金時であるという理由で、未収分を国外所得の計算に含めていないもの。

☆(8) 外国税額控除については、平成 29 年 4 月 1 日以後の更正による場合、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に添付した明細書に記載した控除対象外国法人税の額を基礎として計算した金額に限られるのに、控除対象外国法人税の額を増額して計算しているもの（法 69 ⑮）。

検討の仕方	国外所得の金額の明細を記載した書類を添付することとされているので、その明細書より非課税所得金額の適否を検討する（令 141 の 3 ⑧、令 141 の 8 ④）。
-------	---

☆(9) 国外所得金額の計算において、外国子会社配当益金不算入制度を適用している配当については、その配当金額の 5 % 部分のみを国外所得に含めて計算し、外国子会社配当益金不算入制度を適用していない配当については、その配当金額の全額を国外所得金額に含めて計算することとなるのに、そのとおり計算されていないもの。

なお、平成 23 年 12 月 2 日以後に法定申告期限が到来する確定申告書においては、当初、

外国子会社配当益金不算入制度を適用していなかった配当について、修正申告又は更正の請求により同制度の適用を受けることができるが、この場合の国外所得金額の計算においては、その配当金額の5%部分を国外所得に含めて計算することとなる。

- (10) 外国子会社配当益金不算入制度を適用し、受取配当等の95%が益金不算入となった場合の販売費、一般管理費の配賦計算において、国外業務に係る売上総利益の額から益金不算入となった受取配当等の95%相当額を控除していないもの（基通16-3-12(注)2、16-3-19の3(注)2）。
- (11) 外国子会社配当益金不算入制度を適用し、益金不算入となった受取配当等がある場合の負債利子の配賦計算において、国外業務に係る資産の帳簿価額及び国外源泉所得の発生の源泉となる貸付金、有価証券等の平均残高から益金不算入となった受取配当等に係る株式又は出資の帳簿価額の95%相当額を控除していないもの（基通16-3-13(注)2、16-3-19の4(注)2）。
- (12) 外国法人から受ける配当等について、特定課税対象金額に達するまでの金額として益金不算入となった場合（措法66の8①又は②）は、その配当等について国外所得金額を0としているか。
- ☆(13) 国外所得の計算に当たり、外国法人から受ける配当等について、外国法人税が課されていない（租税条約によるみなし外国税額控除の規定があるものを除く。）にもかかわらず、非課税所得としていないもの（令142④、基通16-3-21）。

#### 11 当期の控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書

〔申告書別表6(2の2)〕(223ページ参照)

- (1) みなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）を適用した場合に、内国法人が納付したものとみなされた外国法人税額は、所得金額に加算する必要がないのに加算しているもの。
- (2) 外国税額控除の控除限度額は、確定申告書別表1に記載された金額そのものではなく、外国税額控除制度の適用を受けることを選択した範囲を限度として、法令に基づき誤りを是正した上で正当に計算されるべき金額を限度として算出することとなっているのに、これによっていないもの。

#### 連結事業年度における外国税額の控除に関する明細書

〔別表6の2(2)、決議書第6表の2(2)〕(277ページ参照)

外国法人税額については、連結グループ全体で税額控除の適用を受けるか否かの選択を行うこととなるのに、各連結法人ごとにその選択を行っているもの。

#### 12 外国税額の繰越控除余裕額又は繰越控除限度超過額等の計算に関する明細書

〔申告書別表6(3)及び6(3)付表1〕(224ページ参照)

繰越控除限度額がある場合の外国税額控除の規定（法69②）又は繰越控除対象外国法人税額に係る外国税額控除の規定（法69③）について、平成23年12月改正法による改正前は、繰越控除限度額又は繰越控除対象外国法人税額に係る事業年度のうち最も古い事業年度以後の各事業年度の確定申告書等に、当該各事業年度の控除限度額及び当該各事業年度において納付することとなった控除対象外国法人税の額（以下「控除限度額等」）として記載された金額を基礎として計算した金額が限度とされていたが（旧法69⑪）、改正後は、確定申告書等だけでなく、修正申告書や更正請求書に添付された書類に控除限度額等として記載された金額を基礎として計算した金額が限度とされた（法69⑫）。

平成 26 年度税制改正により地方法人税が創設され、平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する課税事業年度に内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合において、控除対象外国法人税の額が法人税の控除限度額を超えるときは、当該課税事業年度の国外所得に対応する地方法人税の額を限度として、その超える金額は、当該課税事業年度の地方法人税の額から控除することとされた（地方法人税法 12）。

（注）平成 26 年度税制改正により、復興特別法人税は 1 年前倒しで廃止することとされたが、事業年度によっては、地方法人税と復興特別法人税の両方が課される場合もあり、この場合においては、法人税の外国税額控除の次に復興特別法人税の外国税額控除を行い、次に地方法人税の外国税額控除を行い、その後に地方税の外国税額控除を行うこととなる（復興財源確保法 50、63）。

(1) 地方税の外国税額控除限度額の計算において、法人が実際税率を選択しているのに、調査において標準税率により計算しているもの（令 143）。

（注）標準税率を超えて、道府県民税及び市町村民税が課されている場合には、法人の選択により、その課された税率に基づいて限度額の計算をすることが認められているが、この場合には申告書別表 6(3)付表 1 により地方税の控除限度額を計算する。

(2) 「1」欄の外書きに、復興特別法人税申告書別表 3 の「10」欄又は別表 3 付表「7」欄の金額が移記されていないもの。

(3) 前期から繰り越された控除余裕額は、古い事業年度で生じたものから順次使用し、また、同一の事業年度で生じた控除余裕額のうち国税の余裕額と地方税の余裕額があるときは、まず、国税の余裕額、次いで、道府県民税の余裕額、最後に市町村民税の余裕額の順序で順次充当することになっているのに、各事業年度に生じた国税の余裕額のみを充当しているもの（令 144 ①）。

（注）法人税の税額控除の対象となる金額は、控除余裕額の当期使用額のうち国税に係る余裕額である。

(4) 控除対象外国法人税の額について、外国税額控除を選択せず損金算入した場合、繰越控除余裕額又は繰越控除限度超過額は、以後の事業年度へ繰り越すことができないにもかかわらず、別表 6(3)へ記載して繰り越しているもの（令 144 ②、145 ②）。

検討の仕方

① 「前 3 年以内の控除余裕額又は控除限度超過額に関する明細」の「前期繰越額①及び④」欄の金額について、前期申告書（決議書）の「翌期繰越額③及び⑥」欄の金額と照合してその適否を確認する。

② 前期申告書別表 6(3)の「③及び⑥」欄に金額の記載がない場合であっても、当期の確定申告書に法第 69 条第 2 項又は第 3 項の規定による控除を受けべき金額を記載した書類（別表 6(2)）及び繰越控除限度額又は繰越控除対象外国法人税額の計算の基礎となるべき事項を記載した書類（別表 6(3)）の添付があり、これらの計算が適正に行われているときには、当該各規定の適用を受けて差し支えない。

（注）単なる転記ミスと認められる場合は繰越控除を認める。

③ 前 3 年以内において発生したもの以外のものを繰り越していないかどうかを、「事業年度」欄の記入内容を分析して確認する。

④ 別表 6(3)の控除余裕額又は個別控除余裕額（国税）欄につき、1 欄（控除限度額等（国税））の外書を含めていないか確認する（外書は復興特別法人税の控除限度額であるが、復興特別法人税については控除余裕額の繰越制度がないため）。

⑤ 別表6(3)の翌期繰越額について、控除余裕額欄と控除限度超過額欄の両方に記載されていないか（両方に記載されている場合、一方の記載は適格合併等によるものか）を確認する。

- (5) 前3年以内に生じた控除限度超過額があり、当期に国税に係る控除余裕額が生じた場合には、その範囲で前期から繰り越された控除限度超過額を控除できるのに、それを認めていないもの（法69③、令145）。
- (6) 当期において控除余裕額がないにもかかわらず、前期以前の繰越限度超過額の全額を税額控除の対象としていたもの。
- (7) 控除限度超過額の繰越額が当期において切り捨てられることとなった場合に、その繰越額相当額を申告減算している法人の計算をそのまま認めているもの。

### 13 控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書

〔申告書別表6(4)〕(225ページ参照)

#### 外国子会社配当益金不算入の対象とならない損金算入配当等に対応する控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書

〔申告書別表6(4の2)〕(226ページ参照)

#### 利子等に係る控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額等に関する明細書

〔申告書別表6(5)〕(227ページ参照)

平成23年度税制改正により、複数の税率の中から納税者と外国当局等との合意により税率が決定された税について、最も低い税率等を上回る部分は、外国税額控除制度の適用上、外国法人税及び外国所得税に該当しないものとする事とされた（令141③三）。

- (1) 租税条約による限度税率を超える税率により外国法人税を課されたときは、その越える部分の金額は、外国税額控除の対象とならず、かつ、課された日の属する事業年度の損金の額に算入されるのに、これによっていないもの。

なお、還付を受けた場合には、還付されることとなった日の属する事業年度の益金の額に算入されることとなる。

(注) 外国法人税のうち限度税率を超過した部分の金額について、原則として還付を受けるまで仮払金等とし、外国税額控除の対象外とする旨を定めていた旧基通16-3-8は、平成26年度税制改正により、法令で租税条約の限度税率超過部分を外国税額控除の対象外とする旨が規定されたことに伴い、当該法令の施行に合わせて、廃止された。

したがって、平成28年4月1日以後に開始する事業年度からは、限度税率超過部分は損金の額に算入されることとなったが、これに伴い、それ以前の事業年度についても、費用否認（仮払金等であるとして損金算入を否認する処理）は行わないこととされているので、留意すること。（例えば、調査法人が27/3期、28/3期、29/3期の3期において、限度税率超過部分を外国税額控除の対象としていた誤りが認められた場合は、いずれの期においても①外国税額控除の否認と②控除対象外国法人税の額の加算過大の処理のみを行うこととなり、費用否認は行わないこととなる。）

- (2) 外国子会社配当益金不算入制度の対象となる配当等の額を課税標準とする外国法人税の額を外国税額控除の対象にしているもの（令142の2⑦三）。

★(3) 法人が支払う配当から所得税相当額を控除するいわゆる源泉控除を導入している国の法人から配当を受ける場合に、当該控除額は、源泉徴収に係る所得税ではないのに、控除対象外

国法人税額としている法人の計算をそのまま認めているもの（基通 16 - 3 - 4）。

(注) マレーシアにおいて、2008 年 1 月 1 日までは、配当等を行う外国法人の当該配当等の額の支払の基礎となった所得の金額に対して課される外国法人税の額に充てるために当該配当等の額から税額相当額を控除する制度（旧制度）があり、当該控除金額は外国法人税に該当しないとされていた。2008 年賦課年度以降の配当等については、株主等に支払われる配当等は課税されないとする制度（新制度）とされた。ただし、経過措置として 2013 賦課年度までは、旧制度と新制度とを選択することができるため、旧制度により配当等の額から税額相当額が控除されている場合には、当該控除金額は外国法人税に該当しないことに留意する。

☆(4) 中国の営業税及び増値税等のように、所得を課税標準とする外国法人税に該当しないものを直接納付した外国法人税として控除対象としているもの。

(5) 中国に恒久的施設(PE)がある内国法人が中国の法人と役務提供契約を締結している場合、当該役務提供から生ずる所得については、企業所得税の源泉徴収が必要となる。このとき、源泉徴収税額は、「収入金額×みなし利益率×法定税率」により算出されるが、収入金額を課税所得、「みなし利益率×法定税率」を軽減税率としていたため、本来はみなし税額控除ができないにもかかわらず、誤ってみなし外国税額控除を適用していたもの。

(6) 持株割合が一定以上（平成 26 年 12 月 31 日以前は 50%以上、平成 27 年 1 月 1 日以後は 10%以上）であるイギリスの子会社からの受取配当については源泉課税は行われなため、直接納付の外国法人税額は発生しないにもかかわらず、受取配当の額を基礎とするグロスアップ計算により算出した金額をもって直接納付した外国法人税として外国税額控除を適用しているもの（日英租税条約第 10 条 2、3(a)）。

(7) 外国投資信託の収益の分配に係る国外での源泉徴収税額は外国法人税に該当するのに、所得税額控除をした法人の計算をそのまま認めているもの（令 141 ②三）。

☆(8) 外国から受ける利子又は配当等に対する外国法人税額の換算は、法人が利子配当等の収益計上を税引後の手取額により経理しているような場合にはその利子又は配当等の収益の額の換算に適用した為替相場によるべきであるのに、これによっていないもの（基通 16 - 3 - 47(1)イ）。

(9) 利子、配当等に課された外国法人税でその課された日の属する事業年度において費用の額（仮払経理を含む。）として計上するものは、その費用の額の換算に適用する為替相場によることとなるのに、これによっていないもの（基通 16 - 3 - 47(1)ロ）。

★(10) みなし外国税額の控除は、租税条約において特に規定されているもの（例：日中租税条約第 23 条 3、4）に限り適用されることとなっているが、その規定がないのにこれを認めているもの。

なお、フィリピン共和国については、平成 31 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度において、みなし外国税額控除の適用がないことに留意する。

(11) 株式配当について、利益の資本組入れである場合には、みなし配当とならないことから、内国法人の課税所得を構成しないので、当該外国子会社が納付した源泉所得税額については外国法人税に該当しないのに、外国税額控除を適用しているもの。

検討  
の  
仕  
方

納付したとみなすことができる外国法人税であるかどうかについて、別表 6(4)の「国名「1」」欄、「所得の種類「2」」欄、「税種目「3」」欄、「みなし納付の基礎となる条約及び相手国の法令の根拠規定「12」」欄及び別表 6(5)の「国名「1」」欄、「税種目「2」」欄、「みなし納付の基礎となる条約及び相手国の法令の根拠規定「7」」欄の各欄を分析して、その適否を確認する（みなし外国税額控除の適用要件として、みなし外国税額の計算の

明細を記載した書類及び当該みなし外国税額を証明する書類の添付が必要である（租税条約実施特例法施行省令 10 二）ことから、これらの証明書類も参考にして適否を確認する。)

(注) 納付したとみなす外国法人税額の控除は、租税条約において、その旨を取り決めた国及び税目に限って適用があることから、対象時期に応じた適用関係を租税条約により確認する。

(12) 仮払外国法人税の認定損を行っていないもの又は納税充当金取崩納付外国法人税の申告減算漏れとなっているもの。また、仮払外国法人税を消却しているのに認定損の戻入れ処理をしていないもの。

☆(13) 源泉徴収による外国法人税は、原則として、その源泉徴収の対象となった利子、配当、使用料等の支払の時に納付が確定するものとされており、当該確定日の属する事業年度において外国税額控除を適用することとなるが、当該確定日前に未収入金に計上された国外からの利子・配当・使用料等に係る外国法人税について、そのまま外国税額控除を認めているもの。

(注) 国外所得の計算（申告書別表 6(2)）においては、未収の国外からの利子・配当・使用料等も、国外所得に含まれることに留意する。

(14) 金融業及び保険業で所得率が 20% 以下であるのに、別表 6(5) を使用しないために 10% ないし 15% を超える税率による利子等の外国税額控除を認めているもの（令 142 の 2 ②一、二、三）。

(15) 一般法人であっても当該事業年度及び前 2 年以内の事業年度の利子等の収入金額の合計額を当該合計額にこれらの事業年度の売上総利益の額を加算した金額で除して計算した割合が 20% 以上の法人で、かつ所得率が 20% 以下であるのに、別表 6(5) を使用しないために 10% ないし 15% を超える税率による利子等の外国税額控除を認めているもの（令 142 の 2 ②四）。

☆(16) 別表 6(4) 「税率 (%) 「8」」欄又は「税率 (%) 「14」」欄が 35% を超える税率であるのに 35% を超える部分に相当する部分を控除対象外国法人税額から除いていないもの（法 69 ①、令 142 の 2 ①）。

#### 14 法人税額の特別控除に関する明細書

[申告書別表 6(6)、6(7)、6(8)、6(9)、6(10)、6(11)、6(12)、6(13)、6(14)、6(15)、6(16)、6(17)、6(18)、6(19)、6(20)、6(21)、6(22)、6(23)、6(24)、6(25)、6(26)、6(27)、6(28)、6(29)] (228 ページ～ 230 ページ及び 279 ページ及び 281 ページ参照)

平成 23 年 12 月税制改正により、次の税額控除について、確定申告書等、修正申告書又は更正請求書に適用対象となる費用等の額、適用金額等を記載した書類を添付した場合に限り、その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（試験研究費の額等）を基礎として計算した金額に係る控除を受けることができることとされ、特定の事項以外の事項に変更がある場合には、修正申告や更正の請求によって適正に計算された正当額まで適用金額を増額させることができることとされた。

- ① 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、68 の 9）
- ② 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の特例（旧措法 42 の 4 の 2、68 の 9 の 2）
- ③ エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除（旧措法 42 の 5、68 の 10）
- ④ 中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法 42 の 6、68 の 11）
- ⑤ 沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法 42 の



9、68の13)

- ⑥ 沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取得した場合の法人税額の特別控除（旧措法42の10、68の14）
- ⑦ 国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除（措法42の11、68の14の2）
- ⑧ 雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除（旧措法42の12、68の15の2）
- ⑨ 法人税の額から控除される特別控除額の特例（措法42の13、68の15の7）

上記改正は、平成23年12月2日以後に確定申告書等の提出期限が到来する法人税について適用される（平23.12措法附則53、54、56、57、59、60、61、62、63、70、71、73、74、76、77、78、79、80）。

検討の仕方

中小企業者に該当する法人は、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人のうち、次に掲げる法人以外の法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数千人以下の法人であるから、資本金及び株主構成等より検討する（措令27の4⑫）。

- ① 発行済株式又は出資の総数又は総額の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
- ② 発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人

#### 一 試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除に関する明細書

〔別表6(6)（平成30年4月1日以後に終了する事業年度）〕

#### 中小企業者等の試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書

〔別表6(7)（平成30年4月1日以後に終了する事業年度）〕

#### 特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書

〔別表6(8)（平成30年4月1日以後に終了する事業年度）〕

#### 平均売上金額の100分の10に相当する金額を超える試験研究費の額に係る法人税額の特別控除に関する明細書

〔別表6(9)（平成30年4月1日以後に終了する事業年度）〕

#### 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における比較試験研究費の額及び平均売上金額の計算に関する明細書

〔別表6(10)（平成30年4月1日以後に終了する事業年度）〕

平成21年6月税制改正（経済危機対策）により、試験研究費の総額に係る税額控除制度、特別試験研究費の税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制について所要の改正が行われ、平成24年度に開始した事業年度の特例として、平成24年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する事業年度において税額控除限度超過額を繰越控除する場合には、繰越控除の対象となる金額に平成21年度又は平成22年度に生じた繰越税額控除限度超過額を含めることとされた。この場合に、繰越控除の適用を受けることができる限度額は、当期の法人税額の30%となる。

平成24年度税制改正により、試験研究費の増加額又は平均売上金額の10%を超える試験研究費の額に係る税額控除制度の適用期限が2年延長された（旧措法42の4⑨、68の9⑨）。

平成25年度税制改正により、平成25年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する各事業年度における税額控除限度額等が、当期の法人税額の20%から30%に引き上げられた（旧措法42の4の2、68の9の2）。

平成 26 年度税制改正により、次の改正が行われた。

(1) 試験研究費の増加額に係る措置の改組

試験研究費の増加額又は平均売上金額の 10%相当額を超える試験研究費の額に係る税額控除制度のうち試験研究費の増加額に係る措置が改組され、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、増加試験研究費の額が比較試験研究費の額の 5%相当額を超え、かつ、試験研究費の額が基準試験研究費の額を超える場合には、その法人のその事業年度の所得に対する法人税の額から、その増加試験研究費の額に 30%（増加試験研究費割合が 30%未満である場合には、その増加試験研究費割合）を乗じて計算した金額を控除することができる措置とされた（旧措法 42 の 4 ⑨一、68 の 9 ⑨一）。

(2) 適用期限の延長

試験研究費の増加額又は平均売上金額の 10%相当額を超える試験研究費の額に係る税額控除制度の適用期限が、平成 29 年 3 月 31 日まで 3 年延長された（旧措法 42 の 4 ⑨、68 の 9 ⑨）。

平成 27 年度税制改正により、次の改正が行われた。

(1) 試験研究費の総額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制の見直し

試験研究費の総額に係る税額控除及び中小企業技術基盤強化税制の制度における税額控除限度額が、当期の調整前法人税額の 20%から 25%に引き上げられた（措法 42 の 4 ①③）。

（注）これらの制度の対象となる試験研究費の額には、下記(2)の特別試験研究費を含まないこととされた（措法 42 の 4 ⑥）。

なお、改正前においては下記(3)ハの特例制度により 20%に代えて 30%が適用されていた（旧措法 42 の 4 の 2）。

(2) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

イ 税額控除限度額が、上記(1)の制度とは別枠で、当期の調整前法人税額の 5%相当額とされた（措法 42 の 4 ⑥）。

ロ 税額控除割合が次のとおり引き上げられた（措法 42 の 4 ⑥一、二）。

（イ）特別研究機関等と共同して行う試験研究又は特別研究機関等に委託する試験研究に係る一定の試験研究費の額 30%

（ロ）上記(イ)以外のもの 20%

ハ 特別試験研究費の範囲について見直しが行われた（措法 42 の 4 ⑧九）。

(3) 次の制度が廃止された。

イ 繰越税額控除限度超過額及び繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除制度（旧措法 42 の 4 ③～⑤⑦⑧⑫）

ロ 連結納税の承認の職権取消しがあった場合の税額控除の取戻し課税制度（旧措法 42 の 4 ⑪⑬、旧措令 27 の 4 ⑳㉑）

ハ 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の特例制度（旧措法 42 の 4 の 2）

平成 29 年度税制改正により、次の改正が行われた

(1) 試験研究費の総額に係る税額控除の見直し

イ 税額控除割合の見直し

税額控除割合について、試験研究費の額に乗ずる税額控除割合を増減試験研究費割合に応じ、次のとおり計算することとされた（措法 42 の 4 ①）。

（イ）増減試験研究費割合が 5%を超える場合

税額控除割合 = 9% + [(増減試験研究費割合 - 5%) × 0.3]

(注) 平成 29 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度においては、上記割合は 14% を上限、平成 31 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度においては、10% を上限

(ロ) 増減試験研究費割合が 5% 以下である場合

税額控除割合 =  $9\% - [(5\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.1]$

(注) 6% を下限

ロ 税額控除上限額の見直し

税額控除上限額について、平成 29 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費割合が 10% を超える場合には、次により計算した金額とすることとされた (措法 42 の 4 ⑤)。

税額控除上限額 = 調整前法人税額の 25% 相当額 + 調整前法人税額  $\times [( \text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2]$

(注) 2 を乗じた割合は 10% を上限

(2) 中小企業技術基盤強化税制の見直し

イ 対象事業者の見直し

平成 31 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において、中小企業者のうち適用除外事業者に該当するものについては適用対象から除外することとされた (措法 42 の 4 ③⑥の二)。

ロ 税額控除割合及び税額控除上限額の見直し

税額控除割合及び税額控除上限額について、平成 29 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度 (設立事業年度を除く。) において、増減試験研究費割合が 5% を超える場合には、次のとおりとすることとされた (措法 42 の 4 ④)。

(イ) 税額控除割合 =  $12\% + [(\text{増減試験研究費割合} - 5\%) \times 0.3]$

(注) 17% を上限

(ロ) 税額控除上限額 = 調整前法人税額の 35%

ハ 税額控除上限額について、平成 29 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度 (上記ロ(ロ)の適用を受ける事業年度を除く。) において、試験研究費割合が 10% を超える場合には、上記(1)ロと同様に計算した金額とすることとされた (措法 42 の 4 ⑤)。

(3) 試験研究費の増加額又は平均売上金額の 10% を超える試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

イ 試験研究費の増加額に係る税額控除制度が廃止された (旧措法 42 の 4 ④一)。

ロ 平均売上金額の 10% を超える試験研究費の額に係る税額控除制度の適用期限が平成 31 年 3 月 31 日まで 2 年延長された (措法 42 の 4 ⑦)。

なお、上記(1)ロ又は上記(2)ロ(ロ)若しくはハの適用を受ける事業年度においては、適用がない。

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除の見直し

特別試験研究費の対象となる共同研究又は委託研究に係る相手方が支出する費用を自己負担する場合について、対象費用の限定が廃止され、研究に要した費用のうち確定申告書等に一定の書類の写しを添付することにより証明されたものとされた (措法 42 の 4 ⑧九、措令 27 の 4 ⑬⑭、措規 20 ⑱⑲⑳、旧措規 20 ⑩)。

(5) 試験研究費の範囲の見直し

対象となる試験研究費に、対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究のために要する一定の費用が追加された (措法 42 の 4 ⑧一、措令 27 の 4 ②③二、措規 20 ①②)。

なお、新たな役務であるかどうかは、その法人にとって新たなものであるかどうかにより判断する。

おって、増減試験研究費割合の計算に当たっては、その計算の基礎となる当事業年度前3年間の各事業年度の試験研究費の額についても、上記による改正後の試験研究費の範囲に基づき計算する必要がある。

平成30年3月30日に公表された収益認識に関する会計基準を踏まえた改正が行われ、試験研究費割合の算定における平均売上金額の計算の基礎となる各事業年度の売上金額は、資産の販売等に係る収益の額（営業外の収益の額とされるべきものを除く。）として所得の金額の計算上益金の額に算入される金額とすることが明確化された（措令27の4⑮）。

- ☆(1) 試験研究に要した交際費等並びに賞与引当金及び退職給与引当金の繰入額を試験研究費に含めている場合、それらの損金不算入額を控除すべきであるのに、これを行っていないもの。
- ☆(2) 法人計算の試験研究費のうち否認した金額があるのに、税額控除の対象となる試験研究費の額から減算していないもの（措法42の4①）。また、比較試験研究費の額に係る事業年度において否認した金額を比較試験研究費の額から減算していないもの（措法42の4⑧五）。

検討の仕方

別表6(6)の「試験研究費の額1」欄の金額について、損益計算書及び勘定科目内訳明細書の試験研究費の金額と比較を行い、また、別表4（所得の金額の計算に関する明細書）の試験研究費に関する「加算」、「減算」の金額と照合して、その正否を確認する。

- (3) 当期に繰延資産と経理した試験研究費の全額を当期の試験研究費に加算している法人の計算をそのまま認めているもの（措法42の4①）。
- (4) 試験研究費に含まれる人件費は専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者に係るものとされているのに、これ以外の者に係る人件費を含めた法人の計算をそのまま認めているもの（措通42の4(2)-3）。
- (5) 特許申請費等の特許権等登録の手続費用を法人税額の特別控除の対象となる試験研究費の額に含めているもの。
- ★(6) 他の者から受けた研究助成金等は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額から控除すべきであるのに、これを控除していないもの（措法42の4①）。なお、受託研究のために要した費用の額が、その研究助成金等に達しないために、残額（利益）が生ずることがあるが、この残額は、他の試験研究のために要した試験研究費の額から控除されることに留意する。
- (7) 年2回決算を年1回決算に変更した事業年度における比較試験研究費の額を直前期と直前々期の試験研究費の額の合計額としているもの。  
(注) 適用年度と比較年度の月数が異なる場合には、比較年度に支出した試験研究費の額を月数換算することになっている（措法42の4⑧五）。
- (8) 「比較試験研究費の額」及び「基準試験研究費の額」の計算の基礎となる調整対象年度の試験研究費の額が異動した場合は、異動後の金額により「比較試験研究費の額」及び「基準試験研究費の額」を再計算すべきであるのに、当該調整対象年度の当初申告書に記載された試験研究費の額を限度としているもの。

検討の仕方	<p>前3年以内開始事業年度の試験研究費の額の正否について、各事業年度の申告書の別表6(6)の「試験研究費の額1」欄と照合比較して、確認する。</p> <p>(注) 基準年度から適用年度までの各事業年度の試験研究費の範囲、試験研究費を計算する場合の共通経費の配賦基準等については、統一的計算をする必要がある(措通42の4(2)-2)。</p>
-------	---

(9) 比較試験研究費の額の計算における適用年度開始の日前3年以内に開始した事業年度には、試験研究費の額を損金の額に算入していない事業年度も含まれるにもかかわらず、これを除いた事業年度分のみで計算を行っているもの。

(10) 平成29年度税制改正により、納税者の立証すべき事項及び当初申告の要否を明確化し、要件を満たす場合には税額控除額を変更できることを明らかにすることとされた結果、平成29年4月1日以後に行う調査に基づく更正処理においても、修正申告書や更正の請求書による処理と同様に、適用額(控除税額)を増額することとされた(平29法附則62②)。

ただし、その適用額(控除税額)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(別表)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こととされている(措法42の4⑩)。

したがって、これらの基礎とされる金額(試験研究費の額又は特別試験研究費の額)以外の金額について増額させたところで、適用額(控除税額)を再計算(増額可能)することとなる。

(11) 平成27年4月1日前開始事業年度の試験研究に係る税額控除制度における税額控除限度超過額の繰越控除については、その事業年度の試験研究費の額が前事業年度の試験研究費の額を超える場合に適用があるのに、前者の額が後者の額以下である場合にも繰越控除を適用している法人の計算をそのまま認めているもの(旧措法42の4③⑦)。

(12) 平成25年4月1日以後開始事業年度においては、平成21年度又は平成22年度に生じた繰越税額控除限度超過額は、繰越控除の対象とならないのに、これを控除しているもの(旧措法42の4の2、68の9の2)。

(13) 平成27年4月1日以後開始事業年度においては、繰越税額控除制度は廃止されたにもかかわらず前年分があるとして控除しているもの(旧措法42の4③⑦)。

(14) 青色申告書を提出する法人の平成25年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する各事業年度(解散(合併による解散を除く。))の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。)において、試験研究費の額がある場合の以下の規定の適用については、「100分の20」とあるのは「100分の30」として適用すべきところ誤って「100分の20」を適用しているもの(旧措法42の4の2①)。

なお、平成24年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する事業年度は、「100分の20」となることに留意する。

①「試験研究を行った場合の法人税額の特別控除」(旧措法42の4①)

②「産学官連携の共同研究・委託研究に係る法人税額の特別控除」(旧措法42の4②)

③「繰越税額控除限度超過額の1年間繰越控除」(旧措法42の4③)

④「中小企業者等の試験研究費に係る法人税額の特別控除」(旧措法42の4⑥)

⑤「繰越中小企業者等税額控除限度超過額の1年間繰越控除」(旧措法42の4⑦)

(15) 組織再編成(合併、分割、現物出資又は法法2十二の六に規定する現物分配)が行われた場合には、調整年度の売上金額及び試験研究費の額に被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人の売上金額及び試験研究費の額を含める調整計算が必要であるにもかかわらず、調整計算が適正に行われていないもの(措令27の4⑨⑱)。

★(16) 平均売上金額の計算における売上金額について、申告調整金額及び調査額を加減算した税務上の金額となっていないもの。

**試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除に関する明細書**

[別表6の2(3) (平成30年4月1日以後に終了する連結事業年度)] (279ページ参照)

**中小連結法人の試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書**

[別表6の2(4) (平成30年4月1日以後に終了する連結事業年度)]

**特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書**

[別表6の2(5) (平成30年4月1日以後に終了する連結事業年度)]

**試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における各連結法人の比較試験研究費の額の計算及び平均売上金額の計算に関する明細書**

[別表6の2(7) (平成30年4月1日以後に終了する連結事業年度)]

- (1) 前2年以内に開始した連結親法人事業年度がない場合、連結親法人及びその各連結子法人の適用年度開始の日の前日を含む事業年度の試験研究費の額を合計した金額が基準試験研究費の額となるのに、前2年以内に開始した事業年度の試験研究費の額の合計額のうち最も多い金額を基準試験研究費の額としているもの。なお、連結2期目においては、前連結事業年度が前2年以内に開始した連結親法人事業年度となる（措令39の39⑥⑦、旧措令39の39⑫⑬）。
- (2) 中小連結法人に該当しないにもかかわらず、中小連結法人の試験研究費の税額控除の適用を受けているもの（措法68の9⑧五、措令39の39⑪）。〔資本金1億円超の連結親法人、株式の1/2以上を大規模法人に保有されているか又は株式の2/3以上を大規模法人の2社以上に保有されている連結親法人、及びこれらの連結親法人により連結完全支配関係にある連結子法人は中小連結法人には該当しない。〕
- (3) 試験研究費割合の計算の基礎となる平均売上金額は、全ての連結法人分の合計額とすべきであるのに、試験研究費の額のない連結法人分を含めていないもの（措法68の9⑧八、措令39の39⑮）。
- (4) 連結確定申告書等において記載限度となる試験研究費の額は、各連結法人における試験研究費の額により判断することになるのに、各連結法人の試験研究費の額の合計額により判断しているもの。

**二 エネルギー需給構造改革推進設備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**

[旧別表6(10)]

(参考)

平成21年度税制改正により、平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間にエネルギー需給構造改革推進設備等を取得等する場合の特別償却限度額は、当該エネルギー需給構造改革推進設備等の取得価額から普通償却限度額を控除した金額に相当する金額とすると改正された（旧措法42の5⑥）。

平成23年度税制改正により、本制度は廃止された。なお、平成24年4月1日前に取得等をし、1年以内に事業供用をした資産については従前のとおり適用される。

- (1) 取得をした日から1年以内に事業の用に供したものが対象となるのに、事業の用に供していないものを対象としているもの。又は、事業の用に供した翌事業年度に適用を受けているもの（旧措法42の5①②）。
- (2) 繰越税額控除限度超過額は、1年以内に開始した事業年度しか繰越控除できないのに、その後の事業年度において税額控除を受けているもの（旧措法42の5③④）。

- (3) 平成 21 年度税制改正前の特定のエネルギー需給構造改革推進設備等については、その取得価額に 100 分の 50 の割合を乗じた額を基準取得価額とすべきものがあるのに、この計算を行っていない法人の計算をそのまま認めているもの（旧措法 42 の 5 ①②、旧措令 27 の 5 ①）。

#### エネルギー需給構造改革推進設備等を取得了した場合の法人税額の特別控除に関する明細書

[旧別表 6 の 2(7)]

- (1) 中小連結法人に該当しないにもかかわらず、エネルギー需給構造改革推進設備等を取得了した場合の法人税額の特別控除の適用を受けているもの。〔資本金 1 億円超の連結親法人、株式の 1/2 以上を大規模法人に保有されているか又は株式の 2/3 以上を大規模法人の 2 社以上に保有されている連結親法人及びこれらの連結親法人により連結完全支配関係にある連結子法人及び資本金 1 億円超の連結子法人は中小連結法人には該当しない。〕（旧措法 68 の 10 ①②）
- (2) 適用を受ける連結法人が、その連結事業年度において取得連結法人、繰越連結法人のいずれにも該当する場合は、それぞれの連結法人に該当するものとして計算すべきであるのに、これによっていないもの。

#### 三 中小企業者等が機械等を取得了した場合の法人税額の特別控除に関する明細書

[別表 6(13)]

##### 中小連結法人が機械等を取得了した場合の法人税額の特別控除に関する明細書

[別表 6 の 2(10)]

資本金の額又は出資金額が 3 千万円を超える連結親法人による連結完全支配関係にある連結子法人は、特定中小連結法人に該当しないのに、機械等を取得了した場合の法人税額の特別控除を適用しているもの（措法 68 の 11 ②、措令 39 の 41 ③④）。

#### 四 事業基盤強化設備等を取得了した場合等の法人税額の特別控除に関する明細書

[旧別表 6(13)]

- (1) 特定中小企業者等に該当しないのに適用していないか（適用対象法人は旧措法 42 の 7 ①各号に規定されており、添付された別表の「1」欄に記載された該当号により適用法人かどうかを検討する。）。
- (注) 中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律における中小企業者に該当し、経営革新計画等の承認を受けている法人であっても、大規模法人の子会社に該当する場合には本制度の適用はない（旧措法 42 の 7 ①六、旧措令 27 の 7 ⑦）。
- (2) 特定事業基盤強化設備の規模は、一台又は一基の取得価額が 280 万円以上の機械及び装置並びに 120 万円以上の器具及び備品とされているのに、それぞれの金額未満の資産を対象としている法人計算をそのまま認めているもの（旧措法 42 の 7 ①、旧措令 27 の 7 ①）。

事業基盤強化設備等を取得了した場合等の法人税額の特別控除制度については、平成 23 年度税制改正により、適用期限が平成 24 年 3 月 31 日まで 1 年延長するとともに、同日までを期限として廃止された。

なお、平成 24 年 4 月 1 日前に取得等をした資産については、従前のおり適用される。

#### 五 高度省エネルギー増進設備等を取得了した場合の法人税額の特別控除に関する明細書

[申告書別表 6(12)]

平成 30 年度税制改正により、青色申告法人が、平成 30 年 4 月 1 日から平成 32 年 3 月 31 日までの間に、高度省エネルギー増進設備等の取得等をして、これを国内にあるその法人の事業

の用に供した場合には、その事業の用に供した日を含む事業年度において、その高度省エネルギー増進設備等の取得価額の7%相当額（法人税額の20%相当額を限度）の税額控除ができる制度が創設された（措法42の5）。

## 六 特定の地域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に関する明細書

[申告書別表6(19)]

平成23年度税制改正により、青色申告法人が、平成23年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する各事業年度において、当期末の雇用者※1の数が前期末の雇用者の数に比して5人以上（中小企業者等※2については2人以上）及び10%以上増加していることにつき証明がなされるなど一定の場合に該当するときは、20万円（平成25年4月1日以後開始事業年度は40万円）に基準雇用者数を乗じて計算した金額の特別税額控除ができることとされた。ただし、当期の法人税額の10%（中小企業者等については20%）相当額が限度とされている（旧措法42の12の2①）。

※1 この制度における雇用者とは、法人の使用人のうち雇用保険の一般被保険者であるものをいい、使用人から役員の特典関係者及び使用人兼務役員は除かれる（旧措法42の12の2⑤二、旧措令27の12の2④）。

※2 中小企業者等とは、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をいう。

なお、中小企業者とは、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人のうち次に掲げる法人以外の法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人をいう（旧措法42の4⑥四、旧措令27の4⑤）。

① 発行済株式又は出資の総数又は総額の2分の1以上が同一の大規模法人（資本金の額若しくは出資金の額が1億円を超える法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数を超え1,000人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。）の所有に属している法人

② ①のほか、発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人

平成27年度税制改正により、青色申告法人で地域再生法の認定事業者が適用年度※1において、基準雇用者数が5人以上（中小企業者等については2人以上）及び基準雇用者割合が10%以上増加していることにつき証明がなされるなど一定の要件を満たす場合で、かつ、雇用保険法の適用事業を行っている場合には、地方事業所基準雇用者数※2に50万円（又は20万円）を乗じて計算した金額を法人税額から控除することができることとされた。ただし、当期の調整前法人税額の30%相当額が限度とされている（旧措法42の12②）。

※1 適用年度とは、地域再生法の地方活力向上地域特定業務施設調整計画の認定を受けた日から同日の翌日以後2年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度をいい、設立の日を含む事業年度、解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度は除かれる（旧措法42の12⑤一）。

※2 地方事業所基準雇用者数とは、地方活力向上地域特定業務施設整備計画について認定を受けた法人がその計画に従って整備した特定業務施設のみをその法人の事業所とみなした場合における基準雇用者数として所定の証明がされた数をいう（旧措法42の12⑤六）。



平成 28 年度税制改正により、青色申告法人が平成 23 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度（適用年度）において、基準雇用者数が 5 人以上（中小企業者等については 2 人以上）及び基準雇用者割合が 10% 以上であることにつき証明がなされるなど一定の要件を満たす場合で、かつ、雇用保険法に規定する適用事業を行っている場合には、40 万円に特定地域基準雇用者数※を乗じて計算した金額を法人税額から控除することができることとされた。ただし、当期の調整前法人税額の 10%（中小企業者等については 20%）相当額が限度とされている（旧措法 42 の 12 ①）。

※ 特定地域基準雇用者数とは、適用年度開始の日において地域雇用開発促進法に規定する同意雇用開発促進地域内に所在する法人の事業所において当該適用年度に新たに雇用された次の要件を満たす雇用者で当該適用年度終了の日において当該事業所に勤務するものの数（その数が当該事業所のみを当該法人の事業所とみなした場合における当該適用年度の基準雇用者数を超える場合には、その超える部分の数を控除した数）として所定の証明がされた数をいう（旧措法 42 の 12 ⑤六）。

- ① 当該法人との間で労働契約法に規定する有期労働契約以外の労働契約を締結していること（無期雇用）。
- ② 短時間労働者の雇用管理の改善等に関する法律に規定する短時間労働者でないこと（フルタイム）。

平成 29 年度税制改正により、青色申告法人で地域再生法の認定事業者が、平成 23 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度（適用年度）において、基準雇用者数が 5 人以上（中小企業者等については 2 人以上）であることにつき証明がなされるなど一定の要件を満たす場合で、かつ、雇用保険法の適用事業を行っている場合には、次の①から③の合計額を法人税額から控除することができることとされた。ただし、当期の調整前法人税額の 30% 相当額が限度とされている（旧措法 42 の 12 ②）。

- ① 30 万円（基準雇用者割合が 10% 以上であること等の所定の証明がされた場合には、60 万円）に、その法人のその適用年度の地方事業所基準雇用者数のうちその法人が受けた認定に係る特定業務施設においてその適用年度に新たに雇用された無期雇用かつフルタイムの要件を満たす雇用者でその適用年度終了の日においてその特定業務施設に勤務するものの数として証明がされた数（特定新規雇用者数）に達するまでの数を乗じて計算した金額
- ② 20 万円（基準雇用者割合が 10% 以上であること等の所定の証明がされた場合には、50 万円）に、新規雇用者総数（地方事業所基準雇用者数を超える部分を除く。）から無期雇用かつフルタイムの要件を満たす新規雇用者数を控除した数のうち新規雇用者総数の 40% に達するまでの数と地方事業所基準雇用者数から新規雇用者総数を控除した数との合計数を乗じて計算した金額
- ③ 10 万円（基準雇用者割合が 10% 以上であること等の所定の証明がされた場合には、40 万円）に、新規雇用者総数（地方事業所基準雇用者数を超える部分を除く。）から無期雇用かつフルタイムの要件を満たす新規雇用者数を控除した数のうち新規雇用者総数の 40% を超える部分の数を乗じて計算した金額

平成 29 年度税制改正により、納税者の立証すべき事項及び当初申告の要否を明確化し、要件を満たす場合には税額控除額を変更できることを明らかにすることとされた結果、平成 29 年 4 月 1 日以後に行う調査に基づく更正処理においても、修正申告書や更正の請求書による処理と同様に、適用額（控除税額）を増額することとされた（平 29 法附則 62 ②）。

ただし、その適用額（控除税額）の計算の基礎となる特定地域基準雇用者数、地方事業所基準雇用者数又は地方事業所特別基準雇用者数は、確定申告書等に添付された書類（別表）に記載された特定地域基準雇用者数、地方事業所基準雇用者数又は地方事業所特別基準雇用者数を限度とすることとされている（措法 42 の 12 ⑧）。

したがって、これらの基礎とされる金額（特定地域基準雇用者数、地方事業所基準雇用者数又は地方事業所特別基準雇用者数）以外の金額について増額させたところで、適用額（控除税額）を再計算（増額可能）することとなる。

## 七 国内の設備投資額が増加した場合の機械等に係る法人税額の特別控除に関する明細書

[旧申告書別表 6 (19)、別表 6 の 2 (16)]

平成 25 年度税制改正により、平成 25 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において取得した生産等資産でその取得価額の合計額が、償却費として損金経理した金額を超え、かつ、比較取得資産総額の 110% を超える場合において、その生産等資産のうち機械装置を国内で事業の用に供したときは、その機械装置の取得価額の 30% の特別償却又は 3% の税額控除が選択適用できる制度が創設された（旧措法 42 の 12 の 2、68 の 15 の 3）。

平成 27 年度税制改正により、適用期限（平成 27 年 3 月 31 日）の到来をもって廃止された。  
なお、法人の平成 27 年 4 月 1 日前に開始した事業年度分の法人税については、従前どおり適用される（平 27 法附則 72）。

## 八 雇用者給与等支給額が増加した場合又は給与等の引上げ及び設備投資を行った場合の法人税額の特別控除に関する明細書

[申告書別表 6 (23)]

平成 25 年度税制改正により、青色申告法人が、平成 25 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与を支給する場合において、その法人の雇用者給与等支給増加額の基準雇用者給与等支給額に対する割合が 5% 以上であるときには、一定の範囲内の金額を法人税額から控除することができる制度が創設された（旧措法 42 の 12 の 4）。

平成 26 年度税制改正により、次の改正が行われた。

### (1) 雇用者給与等支給増加割合の要件の緩和

事業年度における雇用者給与等支給増加額の基準雇用者給与等支給額に対する割合に係る要件が次のとおり引き下げられた（旧措法 42 の 12 の 5 ①）。

イ 平成 27 年 4 月 1 日前に開始する事業年度 2% 以上

ロ 平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度 3% 以上

ハ イ及びロ以外の事業年度 5% 以上

### (2) 平均給与等支給額に係る要件の見直し

継続雇用者（適用年度及び適用年度の前事業年度において給与等の支給を受けた国内雇用者※）に対する給与等により判定することとなり、平均給与等支給額及び比較平均給与等は次のとおりとされた（旧措法 42 の 12 の 5 ②八・九、旧措令 27 の 12 の 5 ⑭～⑰、旧措規 20 の 10）。

$$\text{平均給与等支給額} = \frac{\text{適用年度の継続雇用者に対する給与等の支給額}}{\text{適用年度における給与等月別支給対象者の数の合計数}}$$

$$\text{比較平均給与等支給額} = \frac{\text{適用年度の前事業年度の継続雇用者に対する給与等の支給額}}{\text{適用年度の前事業年度における給与等月別支給対象者の数の合計数}}$$

※ 国内雇用者とは、法人の使用人（その法人の役員の特典関係人及び使用人兼務役員を除く）のうち国内の事業所に勤務する雇用者（その法人の国内に所在する事業所につき作成された労働基準法第 108 条に規定する賃金台帳に記載された者）をいう。

平成 27 年度税制改正により、次の事業年度における雇用者給与等支給増加額の基準雇用者給与等支給額に対する割合に係る要件が次のとおり引き下げられた。

- ① 平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度  
4 %（中小企業者等である場合には、3 %）以上（改正前：5 %以上）
- ② 平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度  
5 %（中小企業者等である場合には、3 %）以上（改正前：5 %以上）

平成 28 年度税制改正により、特定の地域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制度（措法 42 の 12）と重複して適用することができることとされ、重複して適用する場合には、本制度における税額控除限度額の計算の基礎となる雇用者給与等支給増加額は、当該制度における税額控除限度額の計算の基礎となる特定地域基準雇用者数、地方事業所基準雇用者数及び地方事業所特別基準雇用者数の算定の基礎となった者に対する給与等の支給額として次の算式により計算した金額を控除した金額とされた（旧措法 42 の 12 の 5 ①、旧措令 27 の 12 の 5 ①）。

**【算式】**

$$\text{雇用者給与等支給増加額から控除する金額} = (\text{①} + \text{②}) \times 30\%$$

①：適用年度に係る次の金額

$$\text{雇用者一人当たりの給与等支給額} \times (\text{特定地域基準雇用者数} + \text{地方事業所基準雇用者数})$$

②：適用年度前各事業年度に係る次の金額の合計額

$$\text{雇用者一人当たりの給与等支給額} \times \text{地方事業所基準雇用者数}$$

平成 29 年度税制改正により、雇用者給与等支給額が増加した場合の税額控除制度について、次のとおり見直しが行われた（旧措法 42 の 12 の 5 ①）。

- ① 中小企業者等以外の法人について、平均給与等支給額に係る要件が、平均給与等支給額から比較平均給与等支給額を控除した金額のその比較平均給与等支給額に対する割合が 2 % 以上であることとされ、税額控除限度額について、雇用者給与等支給増加額の 10 % と雇用者給与等支給増加額のうち雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額に達するまでの金額の 2 % との合計額とされた（旧措法 42 の 12 の 5 ①）。
- ② 中小企業者等について、税額控除限度額について、平均給与等支給額から比較平均給与等支給額を控除した金額のその比較平均給与等支給額に対する割合が 2 % 以上である場合には、雇用者給与等支給増加額の 10 % と雇用者給与等支給増加額のうち雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額に達するまでの金額の 12 % との合計額とされた。

平成 30 年度税制改正により、本制度が次のとおり改組された。（改組後：給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除）

- (1) 青色申告法人が、平成 30 年 4 月 1 日から平成 33 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、次の①及び②の要件を

満たすときは、一定の範囲内の金額を法人税額から控除することができる制度が創設された（措法 42 の 12 の 5 ①）。

- ① 継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額のその継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が 3% 以上であること。
  - ② 国内設備投資額が当期償却費総額の 90% 相当額以上であること。
- (2) 青色申告書を提出する中小企業者等が、平成 30 年 4 月 1 日から平成 33 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、その中小企業者等の継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額のその継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が、1.5% 以上である等の要件を満たすときは、一定の範囲内の金額を法人税額から控除することができる制度が創設された（措法 42 の 12 の 5 ②）。

**【雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除】**（平成 30 年 4 月 1 日前開始事業年度について適用）

- (1) 国内雇用者は、国内の事業所に勤務する雇用者であるにもかかわらず、海外事業所の雇用者も含めているもの（旧措法 42 の 12 の 5 ②一）。
- (2) 使用人兼務役員は、国内雇用者に該当しないため、その全額が対象外となるにもかかわらず、使用人部分は対象になるとして税額控除の計算をしているもの。
- (3) 出向先から出向負担金を受領しているにもかかわらず、雇用者給与等支給額から控除していないもの（旧措法 42 の 12 の 5 ②三）。
- (4) 比較雇用者給与等支給額は、前期の「雇用者給与等支給額 1」欄の金額と一致しているか（合併等がある場合は除く）。
- (5) 組織再編成（合併、分割、現物出資又は法法 2 十二の六に規定する現物分配）が行われた場合には、基準雇用者給与等支給額及び比較雇用者給与等支給額について、当期と前期で調整計算が必要であるにもかかわらず、調整計算が適正に行われていないもの。
- (6) 平成 26 年 4 月 1 日以後最初に終了する事業年度において、税額控除限度額に雇用者給与等支給額の合計額の 10% 相当額が上乗せされる経過措置が適用できるのは、法人の平成 25 年 4 月 1 日以後に開始し、平成 26 年 4 月 1 日前に終了する事業年度について改正前の規定では税額控除の適用ができなかったが、改正後の規定であれば当該事業年度で税額控除の適用ができる場合のみであるのに、これによらないもの（平 26 措法附則 82 ②）。
- (7) 平成 29 年度税制改正により、納税者の立証すべき事項及び当初申告の要否を明確化し、要件を満たす場合には税額控除額を変更できることを明らかにすることとされた結果、平成 29 年 4 月 1 日以後に行う調査に基づく更正処理においても、修正申告書や更正の請求書による処理と同様に、適用額（控除税額）を増額することとされた（平 29 法附則 62 ②）。

ただし、その適用額（控除税額）の計算の基礎となる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（別表）に記載された雇用者給与等支給増加額を限度とすることとされている（旧措法 42 の 12 の 5 ④）。

したがって、この基礎とされる金額（雇用者給与等支給増加額）以外の金額について増額させたところで、適用額（控除税額）を再計算（増額可能）することとなる。

**【給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除】**（平成 30 年 4 月 1 日以後開始事業年度について適用）

- (1) 国内雇用者は、国内の事業所に勤務する雇用者であるにもかかわらず、海外事業者の雇用者も含めているもの（措法 42 の 12 の 5 ③二）
- (2) 使用人兼務役員は、国内雇用者に該当しないため、その全額が対象外となるにもかかわらず、

使用人部分は対象になるとして税額控除の計算をしているもの。

- (3) 出向先から出向負担金を受領しているにもかかわらず、雇用者給与等支給額から控除していないもの（措法 42 の 12 の 5 ③四）
- (4) 組織再編成（合併、分割、現物出資、現物分配）が行われた場合には、比較雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額が零である場合における要件の充足判定について、当期と前期で調整計算が必要であるにもかかわらず、調整計算が適正に行われていないもの。

## 九 生産性向上設備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

[旧申告書別表 6 (24)]

平成 26 年度税制改正により、青色申告法人が産業競争力強化法の施行の日（平成 26 年 1 月 20 日）から平成 29 年 3 月 31 日までの間において、特定生産性向上設備等の取得等をして、国内の事業の用（貸付けの用を除く）に供した場合において、特別償却の適用を受けていないときは一定の範囲内の金額を法人税額から控除することができる制度が創設された（旧措法 42 の 12 の 5）。

本制度は、適用期限（平成 28 年 3 月 31 日及び平成 29 年 3 月 31 日）の到来をもって廃止された。

なお、廃止された制度と時期の関係については、次のとおり。

- ① 税額控除率の上乗せ措置（旧措法 42 の 12 の 5 ⑧等） 平成 28 年 3 月 31 日
- ② 上記①以外の措置（旧措法 42 の 12 の 5 ⑦等） 平成 29 年 3 月 31 日

- (1) 建物に対する資本的支出も特別控除の対象となるにもかかわらず、否認しているもの（旧措法 42 の 12 の 5 ①）。
- (2) 自己の下請け業者等の貸付けの用に供したものであっても、専ら自己のためにする製品の加工等の用に供されていれば、特別控除の対象となるにもかかわらず、貸付けという事実のみで否認しているもの（旧措通 42 の 12 の 5 - 6）。
- (3) 一棟の建物が本店用と店舗用に供されている場合など、減価償却資産の一部が法人の生産等活動の用に直接供されているものについては、その全てが生産等設備に該当するにもかかわらず、本店用部分を按分し否認しているもの（旧措通 42 の 12 の 5 - 1（注））。
- (4) 取得した資産が建物附属設備であるにもかかわらず、建物に含めて控除額を算出しているもの（旧措法 42 の 12 の 5 ⑦⑧。建物及び構築物とその他の資産では控除額が異なる。）。
- (5) 中小企業者等に該当しない場合において、中小企業者等のみが対象となる資産（「A 類型：先端設備」のうち、「器具備品（サーバー用の電子計算機）」及び「ソフトウェア」）を税額控除の対象資産としているもの。

## 十 革新的情報産業活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書

[申告書別表 6 (25)]

平成 30 年度税制改正により、青色申告法人で生産性向上特別措置法の認定革新的データ産業活用事業者であるものが、同法の施行の日（平成 30 年 6 月 6 日）から平成 33 年 3 月 31 日までの間に、特定ソフトウェアの新設又は増設をする場合において、その新設又は増設に係る革新的情報産業活用設備の取得等をして、その事業の用に供したときは、取得価額の 5 %（継続雇用者給与等支給額の増加割合が 3 % 未満の場合には 3 % とし、法人税額の 20 % 相当額を限度）相当額の税額控除ができる制度が創設された（措法 42 の 12 の 6）。

**15 欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書**

〔申告書別表7(1)〕(233 ページ参照)

**適格組織再編成等が行われた場合の調整後の控除未済欠損金額の計算に関する明細書**

〔申告書別表7(1)付表1〕(234 ページ参照)

**合併等前二年以内適格合併等が行われていた場合の特定資産譲渡等損失額の計算に関する明細書**

〔申告書別表7(1)付表2〕

**共同事業を行うための適格組織再編成等に該当しない場合の引継対象未処理欠損金額又は控除未済欠損金額の特例に関する明細書**

〔申告書別表7(1)付表3〕

**事業を移転しない適格組織再編成等が行われた場合の控除未済欠損金額の特例に関する明細書**

〔申告書別表7(1)付表4〕

**更生欠損金の損金算入及び民事再生等評価換えが行われる場合の再生等欠損金の損金算入に関する明細書**

〔申告書別表7(2)〕

**民事再生等評価換えが行われる場合以外の再生等欠損金の損金算入及び解散の場合の欠損金の損金算入に関する明細書**

〔申告書別表7(3)〕

平成22年度税制改正により、平成22年10月1日以後に解散する法人の残余財産が確定する場合又は組織再編成が行われる場合、次の点が改正された。

(1) 残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎ

内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合において、当該他の内国法人に未処理欠損金額等があるときは、その未処理欠損金額等に相当する金額は、その株主である内国法人の当該残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度以後の各事業年度における繰越控除の適用において、その未処理欠損金額等の生じた当該他の内国法人の事業年度開始の日の属するその株主である内国法人の事業年度において生じた欠損金額とみなされることとされた(法57②)。

(2) 適格合併等における欠損金の制限措置等の見直し

支配関係がある法人の間で適格組織再編成等が行われた場合において、その支配関係が合併法人等の適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日又は合併法人等若しくは被合併法人等の設立の日のうち最も遅い日から継続してあるときは、繰越青色欠損金額に係る制限制度及び特定資産の譲渡等損失額の損金不算入制度を適用しないこととされた(法57③④、62の7①③)。

(3) 期限切れ欠損金の損金算入

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前の各事業年度において生じた欠損金額(期限切れ欠損金額)に相当する金額は、青色欠損金等の控除後の所得の金額を限度として、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされた(法59③)。

平成 23 年度税制改正により、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する連結事業年度の連結所得に対する法人税について、特定連結子法人の連結加入前の欠損金額等のうち連結欠損金額とみなされるものの帰属連結事業年度について、適格合併の場合のみなし連結欠損金額と同様に、その特定連結子法人の最初連結事業年度開始の日（加入日）の属する連結親法人の連結事業年度開始の日以後に開始したその特定連結子法人の事業年度において生じた欠損金額等の帰属連結事業年度が、連結親法人のその加入日の属する連結事業年度の前連結事業年度となることとされた（令 155 の 19 ①、平 23 令附則 2）。

平成 23 年 12 月税制改正により、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度又は連結事業年度について、中小法人以外の法人の青色欠損金及び災害欠損金又は連結親法人の連結欠損金の控除限度額が欠損金額控除前の所得金額又は連結欠損金額控除前の連結所得金額の 100 分の 80 相当とされた（法 57 ①、58 ①、81 の 9 ①—口）。

また、法人の平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度において生じた青色欠損金、災害損失金及び連結欠損金の繰越期間が 9 年に延長された（法 57 ①、58 ①、81 の 9 ①）。

平成 27 年度税制改正により、次の点が改正された。

- (1) 中小法人以外の普通法人の青色欠損金及び災害損失金又は連結親法人の連結欠損金の控除限度額が、欠損金額控除前の所得金額又は連結欠損金額控除前の連結所得金額の 100 分の 80 相当額から段階的に引き下げられ、平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度又は連結事業年度は欠損金額控除前の所得金額又は連結欠損金額控除前の連結所得金額の 100 分の 65 相当額、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度又は連結事業年度は欠損金額控除前の所得金額又は連結欠損金額控除前の連結所得金額の 100 分の 50 相当額とされた（法 57 ①、58 ①、81 の 9 ①、旧平 27 法附則 27、30）。
- (2) 再建中の法人又は新設法人の一定の事業年度又は連結事業年度について、上記(1)にかかわらず、青色欠損金及び災害損失金又は連結親法人の連結欠損金の控除限度額を所得金額又は連結所得金額とする特例が創設された（法 57 ①、58 ⑥、81 の 9 ⑧）。
- (3) 平成 29 年 4 月 1 日以後に開始した事業年度又は連結事業年度に生じた青色欠損金、災害損失金及び連結親法人の連結欠損金について、その繰越期間が 9 年から 10 年に延長されるとともに、帳簿書類保存要件における保存期間が 9 年から 10 年に延長された（法 57 ①、58 ①、81 の 9 ①、法規 26 の 3 ①、26 の 5 ①、37 の 3 の 2 ①）。
- (4) 民事再生等による債務免除等があった場合（一定の評定を行わない場合）の期限切れ欠損金の損金算入における損金算入限度額の調整等が廃止された（法 59 ②、57 ⑤、58 ③、令 155 の 2 ①、平 27 法令附則 10 ②）。
- (5) 平成 23 年度税制改正における控除限度額の縮減等に関する経過措置が廃止された（旧平 23 法附則 14 ②～④、22 ②～④、旧平 23. 12 令附則 6 ③、14 ④）。

平成 28 年度税制改正により、次の点が改正された。

- (1) 中小法人以外の普通法人の青色欠損金及び災害損失金又は連結親法人の連結欠損金の控除限度額が、平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度等は欠損金額控除前の所得金額等の 100 分の 65 相当額、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度等は欠損金額控除前の所得金額等の 100 分の 60 相当額、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度等は欠損金額控除前の所得金額等の 100 分の 55 相当額、平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度等は欠損金額控除前の所得金額等の 100 分の 50 相当額とされた（法 57 ①、58 ①、81 の 9 ①、平 27 法附則 27、30）。

(2) 青色欠損金、災害損失金及び連結親法人の連結欠損金について、繰越期間を9年から10年に延長する措置について、平成30年4月1日以後に開始する事業年度等において生じる欠損金額から適用することとされた（これに伴い、帳簿書類の保存期間の延長の措置についても平成30年4月1日以後に開始する事業年度等から適用することとされた。）(法57①、58①、81の9①、平27法附則27①、平27法規附則2①)。

(1) 繰越欠損金又は災害損失金のうち、その事業年度開始の日前9年超（平成20年3月31日以前に終了した事業年度については7年超）の期に生じたものは打ち切られるのに、前9年超（平成20年3月31日以前に終了した事業年度については7年超）の期に生じた欠損金額の繰越控除を認めているもの（法57①、58①）。

検討の仕方	「事業年度」欄等を分析して、当期の開始の日前9年超（平成20年3月31日以前に終了した事業年度については7年超）の期において生じた欠損金額を当期控除額に含めていないか確認する。
-------	--

検討の仕方	前期から繰り越した「控除未済欠損金額3」欄の金額について、前期申告書の別表7(1)の「翌期繰越額5」欄の金額等と照合してその正否を確認する。
-------	--

☆(2) 繰越欠損金は、税務計算上の金額によることとなっているのに、法人計算上の金額により処理しているもの。

(注) 2以上の事業年度で生じた欠損金額がある場合には古い年度分から順次損金の額に算入される（法57①、基通12-1-1）。

検討の仕方	「当期控除額4」欄の計の金額が別表4（所得の金額の計算に関する明細書）の「欠損金又は災害損失金等の当期控除額40」欄に移記されているか照合する。 「当期控除額」及び「翌期繰越額」の計算が正しいか検討する。
-------	---

#### 連結欠損金等の損金算入に関する明細書

[別表7の2、決議書第7表の2及び第7表の2付表1、2] (282ページ参照)

- (1) 最初の連結事業年度である場合、連結欠損金とみなされる欠損金は、連結親法人の欠損金、株式移転により連結親法人を設立した完全子会社である連結子法人のうち一定のもの及び特定連結欠損金額に限られるのに、それ以外の欠損金を連結欠損金としているもの（法81の9②）。
- (2) 連結所得の金額から控除する特定連結欠損金額は、特定連結欠損金個別帰属額（特定連結欠損金額に係る連結欠損金個別帰属額をいう。）を有する各連結法人の当該特定連結欠損金個別帰属額が個別所得金額に達するまでの金額を限度とされているにもかかわらず、その個別所得金額を超えて控除しているもの。
- (3) 特定連結子法人の最初連結事業年度より前の事業年度（前事業年度）の開始日が当該特定連結子法人の加入日を含む連結親法人事業年度（加入連結事業年度）開始の日以後になる場合には、前事業年度において生じた欠損金額を加入連結事業年度の前連結事業年度において生じた連結欠損金額とみなすのに、加入連結事業年度において生じた連結欠損金額としているもの（令155の19①かっこ書き）。



## 16 受取配当等の益金不算入に関する明細書

[申告書別表8(1)、(決議書第8表(1-2)及び(2))] (235ページ参照)

平成22年度税制改正により、次の点が改正された。

### (1) 100%グループ内の法人間の受取配当等

イ 法人が受ける完全子法人株式等に係る配当等の額については、負債の利子の額を控除せず、その全額を益金不算入とすることとされた(法23①④、81の4①④)。

ロ 完全子法人株式等とは、配当等の額の計算期間の開始の日から計算期間の末日まで継続して法人とその支払を受ける配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資をいう(法23⑤、81の4⑤、令22の2①、155の9①)。

ハ 計算期間とは、その配当等の額の支払を受ける直前にその配当等の額を支払う他の内国法人により支払われた配当等の額(適格現物分配に係るものを含む。)の支払に係る基準日の翌日からその支払を受ける配当等の額(今回の配当等の額)の支払に係る基準日までの期間をいう(令22の2②、155の9②)。

ニ 完全子法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等(その他株式等)に係る配当等の額から控除する負債の利子の額を計算する場合に、負債利子控除割合の分子は、期末完全子法人株式等及び期末関係法人株式等のいずれにも該当しない株式及び出資並びに特定株式投資信託の受益権の帳簿価額の合計額とされた(令22②、155の8②)。

期末完全子法人株式等とは、法人が他の内国法人との間に当該事業年度開始の日(当該他の内国法人が当該事業年度の中途において設立された法人である場合にあっては、当該他の内国法人の設立の日)からその終了の日まで継続して完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資をいい(令22④、155の8④)、期末関係法人株式等とは、内国法人の各事業年度終了の日を配当等の額の支払に係る効力が生ずる日等とした場合に関係法人株式等となる株式又は出資(期末完全子法人株式等を除く。)をいう(令22③、155の8③)。

### (2) 自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当

法人税法第23条第1項(受取配当等の益金不算入)の規定は、法人がその受ける配当等の額(発行法人による自己株式の取得により、その法人が受ける配当等の額とみなされる金額に限る。)の元本である株式又は出資で、その配当等の額の生ずる基因となる法人税法第24条第1項第4号に掲げる事由(自己株式の取得)が生ずることが予定されているものの取得をした場合におけるその取得をした株式又は出資に係る配当等の額でその予定されていた事由に基因するものについては、適用しないこととされた(法23③、81の4③)。

### (3) 受取配当等の益金不算入制度の負債利子控除制度における簡便計算の基準年度が、平成22年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始した各事業年度とされた(令22⑤)。

なお、その法人が平成22年4月1日後に行われる適格合併に係る合併法人である場合には、その法人及びその適格合併に係る被合併法人のすべてが平成22年4月1日に存していたものについてのみ簡便計算が適用される。

※ 上記(1)及び(3)の改正は、法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度について適用され(平22法附則10①、平22令附則2①)、上記(2)の改正は、法人が平成22年10月1日以後に取得をする株式又は出資に係る配当等の額について適用される(平22法附則14、24)。

平成 27 年度税制改正により、次の点が改正された。

(1) 益金不算入の対象となる配当等の額

公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額については、本制度の対象となる配当等の額から除外され、その全額を益金の額に算入することとされた。ただし、外国株価指数連動型特定株式投資信託以外の特定株式投資信託の収益の分配の額については、非支配目的株式等に係る受取配当等の額として、引き続き本制度の対象となる配当等の額とされている（措法 67 の 6）。

(2) 株式等の区分

本制度の対象となる配当等の額を、その元本である株式等につき①完全子法人株式等、②関連法人株式等、③その他株式等及び④非支配目的株式等に応じて 4 つに区分することとされた（法 23 ①、81 の 4 ①）。

(3) 関連法人株式等

イ 関連法人株式等は、内国法人が、他の内国法人の発行済株式等の総数又は総額の 3 分の 1 を超える数又は金額のその他の内国法人の株式等を、その内国法人がその他の内国法人から受ける配当等の額の計算期間の初日からその計算期間の末日まで引き続き有している場合におけるその他の内国法人の株式等で、完全子法人株式等以外のものとされた（法 23 ⑥、81 の 4 ⑥、令 22 の 3 ①、155 の 10 ①）。

ロ 計算期間とは、その配当等の額の支払を受ける直前にその配当等の額を支払う他の内国法人により支払われた配当等の額（適格現物分配に係るものを含む。）の支払に係る基準日の翌日からその支払を受ける配当等の額（今回の配当等の額）の支払に係る基準日までの期間をいう（令 22 の 3 ②、155 の 10 ②）。

ハ 関連法人株式等に係る配当等の額については、配当等の額から当該事業年度において支払う負債の利子の額のうち関連法人株式等に係る部分の金額を控除した金額を益金の額に算入しないこととされた（法 23 ①④、81 の 4 ①④、令 22、155 の 8）。

ニ 期末関連法人株式等とは、内国法人が有する株式等でその内国法人の各事業年度終了の日の 6 月前の日の翌日を計算期間の初日とし、その事業年度終了の日を計算期間の末日とした場合に関連法人株式等となる株式等で、期末完全子法人株式等以外のものをいう（令 22 ②、155 の 8 ②）。

ホ 関連法人株式等に係る配当等の額の益金不算入額の計算についてのみ、負債利子を控除することとなったことに伴い、その負債利子控除割合の計算における総資産の帳簿価額に減算又は加算をする金額から、その他有価証券に係る評価益等相当額又は評価損等相当額が除外された（旧令 22 ①一ニ・ハ、155 の 8 ①一ニ・ハ）。

ヘ 簡便法における基準年度が、平成 27 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に開始した事業年度とされた（令 22 ④）。また、その法人が平成 27 年 4 月 1 日後に行われる適格合併に係る合併法人である場合には、その法人及びその適格合併に係る被合併法人の全てが平成 27 年 4 月 1 日に存していたものについてのみ簡便法が適用できる。

(4) その他株式等

イ その他株式等とは、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いずれにも該当しない株式等をいう（法 23 ①、81 の 4 ①）。

ロ その他株式等に係る配当等の額については、その 50% 相当額が益金の額に算入しないこととされた（法 23 ①、81 の 4 ①）。なお、当該事業年度において支払う負債の利子の額がある場合においても、その他株式等に係る配当等の額から、その他株式等に係る負債の利子の額を控除する必要はない（法 23 ④、81 の 4 ④）。

(5) 非支配目的株式等

イ 非支配目的株式等は、内国法人が、他の内国法人の発行済株式等の総数又は総額の 100 分の 5 以下に相当する数又は金額のその他の内国法人の株式等を、その内国法人がその

他の内国法人から受ける配当等の額の支払に係る基準日において有する場合におけるその他の内国法人の株式等で、完全子法人株式等以外のものとされた（法 23 ⑦、81 の 4 ⑦、令 22 の 3 の 2 ①、155 の 10 の 2 ①）。

ロ 非支配目的株式等に係る配当等の額については、その 20%相当額を益金の額に算入しないこととされた（法 23 ①、81 の 4 ①）。ただし、その支払を受ける内国法人が青色申告書を提出するいわゆる保険会社である場合には、その支払を受ける非支配目的株式等に係る配当等の額については、その 40%相当額を益金の額に算入しないこととされた（措法 67 の 7）。なお、当該事業年度において支払う負債の利子の額がある場合においても、非支配目的株式等に係る配当等の額から、非支配目的株式等に係る負債の利子の額を控除する必要はない（法 23 ④、81 の 4 ④）。

※ 上記(1)から(5)までの改正は、法人の平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度について適用される（平 27 法附則 21）。

## 1 受取配当等の金額

検討の仕方	<p>「完全子法人株式等に係る受取配当等の額 1」欄、関連法人株式等に係る「受取配当等の額 2」欄、「その他株式等に係る受取配当等の額 11」欄及び「非支配目的株式等に係る受取配当等の額 12」欄の金額について、別表 6(1)（所得税額の控除に関する明細書）の「剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配及び金銭の分配 2 の①」欄の金額及び損益計算書の受取配当金額と比較して、その正否を確認する。</p> <p>また、退職給付信託を設定している場合には、当該退職給付信託の年金資産に係る実際運用収益の金額が別表 4 で加算され、当該金額のうち受取配当等の益金不算入規定の対象となる配当金等の額がいずれかの「受取配当等の額」に含まれているか確認する。</p>
-------	---

☆(1) 非支配目的株式等に係る受取配当等の額をその他株式等に係る受取配当等の額に含めているもの。

☆(2) 生命保険の契約者配当金、相互会社である損害保険会社の基金利息を受取配当等の額に含めているもの（法 23 ①一）。

また、特定目的会社、不動産投資信託（REIT）又は不動産投資法人等からの利益の配当又は分配は、受取配当等の益金不算入額の対象とならないのに、対象としていたもの（措法 67 の 14 ①⑥、67 の 15 ⑥）。

(注) 特定目的会社又は不動産投資法人等に係る株式等は、負債の利子の計算における分子に含まれないこととなる（旧令 22 ②二）。

検討の仕方	<p>「配当等の収入金額の明細」を分析して、生命保険の契約者配当金、証券投資信託の特別分配金を受取配当等に含めていないか、また、証券投資信託の収益分配金の全額を益金不算入の対象としていないか確認する。</p>
-------	--

(3) 名義株の配当を受取配当等の額から除外し更正しているもの（基通 3-1-1）。

(4) 配当権利落前に譲渡した株式について、譲受人がその名義書換えを失念したためその譲渡後に行われた配当決議に係るものを受けたその株式に係る利益の配当の額を受取配当等の額に含めているもの（基通 3-1-2）。

(5) 株式の信用取引の途中で配当落ちになった場合の受取差金の額について、受取配当金に該当するとして、受取配当等の額に含めているもの。

(注) 信用取引による株式の買付けを行った法人が、証券会社又は証券金融会社から支払を受ける「配当落調整額」は配当等の額に含まれない（基通 3-1-6）。

☆(6) 公社債投資信託の分配金、転換社債の利子、割引債券の償還差益、協同組合等の事業分量分配金及び貸付信託の分配金並びに外国子会社等からの配当及び外国法人の発行する証券投資信託の収益の分配金等を受取配当等の額に含めているもの（法 23 ①）。

☆(7) 証券投資信託（公社債投資信託を除く。）の収益の分配額は、その 2 分の 1（外貨建証券等に信託財産の 50%を超えて投資できるものは 4 分の 1。ただし、平成 10 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からは、外貨建証券等に信託財産の 75%を超えて投資できるものは除かれた。）相当額を受取配当等の額とすべきであるのに、その全額を受取配当等の額としているもの、あるいは、2 分の 1 と 4 分の 1 との区分を誤っているもの（旧令 19 ①②、規 8 の 4）。

なお、平成 13 年度税制改正により、約款で信託財産の 50%超を株式以外の資産で運用することができることとされている証券投資信託の収益分配金については、外貨建資産への組入れがなくとも、受取配当等の益金不算入額の計算の対象は、その収益分配金の 4 分の 1（75%超の場合は対象外）とすることとされた。

また、受益証券の帳簿価額の計算割合も同様。

（旧令 19、規 8 の 4 ・平成 13 年 4 月 1 日以後開始事業年度適用）

（注 1） 投資信託の償還（信託期間の満了又は信託契約に基づく委託者による信託契約の一部解約）を受けた場合の益金不算入の計算上の収益分配金は「解約金額 -（帳簿価額と元本のうち、いずれか多い金額）」で計算する（旧令 19 ①二）。

（注 2） 平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度においては、証券投資信託（公社債投資信託を除く。）の収益の分配額が、本制度の対象となる配当等の額から除外され、その全額を益金の額に算入することとされた。ただし、外国株価指数連動型特定株式投資信託以外の特定株式投資信託の収益の分配の額については、非支配目的株式等に係る受取配当等の額として、引き続き本制度の対象となる配当等の額とされている。

(8) 短期保有株式等に該当する株式に係る配当金を受取配当等の額に含めているもの（法 23 ②、令 19）。

☆(9) 証券投資信託の特別分配金を受取配当等の額から除外していないもの。

（注） 特別分配金とは、元本の追加信託をすることができる証券投資信託の契約に基づき収益調整金のみに係る収益として分配される分配金であり、受取配当等に含まれない（旧令 19 ①）とされていたが、この追加型株式投資信託に「個別元本方式」が導入され特別分配金は元本の返済とされたため、平成 12 年 4 月 1 日以後に交付を受ける特別分配金については、受取配当等の益金不算入の対象とせず、益金算入の対象ともしないこととなった（旧平 12 令附則 4）。

検討の仕方	別表 6(1)（所得税額の控除に関する明細書）の「集団投資信託（合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託を除く。）の収益の分配 3 の②」欄の金額を 15%で除して得た金額が同①の金額に満たない場合は、特別分配金の存在が想定されるので、受取配当等の明細を分析して、特別分配金が含まれていないか確認する。
-------	---

(10) 利益準備金の資本組入れによる株式の無償交付分を受取配当等の額に含めているもの。

（注） 平成 13 年 4 月 1 日以後に行われる利益の資本組入れによるみなし配当課税は廃止されている。

(11) 受取配当等について、継続してその支払を受けた日（その支払のために通常要する期間内に限る。）の属する事業年度の収益としている法人の計算を否認しているもの（基通 2 - 1 - 28）。

(12) 特定金銭信託に係る株式及び配当金について、いずれも株式等の帳簿価額及び受取配当等

の金額に含めて計算することとされているのに、それによっていないもの。

また、退職給付信託に係る株式及び配当金についても同様となる。

- (13) 投資信託の途中換金方法には、買取請求、解約請求の二つがあるが、買取請求による譲渡益は益金不算入の対象にならないのに、これを認めているもの。

(注) この場合の源泉税相当額（特別控除）は、証券会社が源泉税として課税されるものであるため、その特別控除額を差し引いた値段で証券会社は受益者から買取ることとして約款に締結しているものである。したがって、受益者は、所得税額控除及び還付の適用はない。

- ☆(14) 外国株式に係る配当金を受取配当等の額に含めているもの（法23①）。

- (15) 受取配当等の益金不算入制度の適用額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ定める金額が限度とされるのに、これによっていないもの。

イ 平成23年12月1日以前に提出期限が到来する確定申告書等に係るものの場合  
確定申告書（期限後申告書を含む。）に記載された金額（旧法23⑦）。

ロ 平成23年12月2日以後に提出期限が到来する確定申告書等に係るものの場合  
確定申告書、修正申告書又は更正の請求書に添付された書類に記載された金額（法23⑧）。

また、適用額を増額させることができるのは、修正申告又は更正の請求による場合に限られるのに、更正により適用額を増額しているもの。

- (16) 負債利子控除額の計算を実績法から簡便法に変更（逆の変更も含む。）することは、修正申告又は更正の請求の場合には認められる(注)のに、その変更を誤りとして否認しているもの又は認めていないもの。

(注) 平成23年12月1日以前に法定申告期限等が到来する確定申告書等については、受取配当等の益金不算入額を当初申告額より増加させる変更は認められない。

検討の仕方	「受取配当等の益金不算入額13」欄の金額が、別表4（所得の金額の計算に関する明細書）の「受取配当等の益金不算入額14」欄、別表3(1)付表（特定同族会社の留保金額から控除する留保控除額の計算に関する明細書）の「11」欄に移記されているか照合して確認する。
-------	---

## 2 負債利子の計算

検討の仕方	「当期に支払う負債利子等の額3」欄の金額について、損益計算書の支払利息割引料の額と比較して、その正否を確認する。 (注) 税務調査で否認又は認容した支払利息の額は負債利子等の額から減算し又はこれに加算する。
-------	--

- (1) 預り金、保証金及び社内預金等に対する支払利子の額を負債利子等の額に含めていないもの（基通3-2-1）。

- (2) 割賦販売契約等により購入した資産に係る割賦期間分の利息相当額を当該資産の取得価額に含めていない場合は、負債利子等の額に含めることとなるのに、含めずに計算しているもの（基通3-2-3）。また、法64の2①に規定するリース資産について、貸借人がリース料の合計額のうち利息相当額をその取得価額に含めないこととしている場合の当該利息相当額についても同様（基通3-2-3（注））。

- (3) 売掛金等について、支払期日前にその支払を受けたことにより支払う売上割引料の額を負債利子等の額に含めているもの（基通3-2-3の2）。

- (4) 貿易商社が支払う輸入決済手形借入金利息の額を負債利子等の額に含めていないもの（基通3-2-4）。

(注) 委託者が負担する利子相当額をその委託買付けにより取得した資産の取得価額に含めて

いる場合には、その利息相当額は、負債利子等の額に含めないことができる（基通3-2-4後段）。

- ☆(5) 資産の取得価額に算入されている支払利子の額を負債利子等の額に含めていないもの。
  - (注) 固定資産その他の資産の取得価額に算入した負債利子又は繰延資産として経理した負債利子であっても、負債利子等の額に含まれる（基通3-2-4の2）。
- (6) 令136の2①（金銭債務に係る債務者の償還差益又は償還差損の益金又は損金算入）に規定する満たない部分の金額について、同項の規定により当該事業年度の損金の額に算入すべき金額を負債利子等の額に含めていないもの（基通3-2-4の2(注)）。
- (7) 金融債の買戻し条件付譲渡に伴う損失の額（買戻し価額と譲渡価額との差額）を、負債利子等の額に含めていないもの。
  - (注) 損失のうち、買戻し価額と譲渡価額との差額は買い戻すまでの期間に応ずる通常金利相当額であると考えられる。

検討の仕方	有価証券の内訳書及び雑損失等の内訳書により公社債等の譲渡による損失の分析をして、現先取引による損失がないか検討する。
-------	--

- ☆(8) 調査において追認した未払利子計上漏れの金額を負債利子等の額に含めていないもの。また、調査において否認した支払利子の金額を負債利子等の額から除外していないもの。
- (9) 保証協会等の保証料の額を負債利子等の額に含めているもの（令21①）。
- (10) メール・インタレスト（例えば一覧払いの輸出手形のように外貨と円貨の交換に一定の郵便日数を要するものについて銀行がその間の立替をする金利）を負債利子等の額に含めていないもの。
- (11) 借入元本に付した為替予約に係る収益相当額を当期に支払う負債利子等の額から減算した法人の処理をそのまま認めているもの。
- (12) 負債利子等の額から社債の利子に係る為替差益の額を控除していたため、負債利子等の額が過少になっているもの。
- (13) 繰延ヘッジ処理又は金利スワップ取引等の特例処理を行っている場合において、金利スワップ取引等の対象資産が金融負債に係る利子である場合の当該金利スワップの受払差額を負債利子等の額に含めていないもの（基通2-3-60）。
- (14) 連結納税を選択していないのに、グループ法人で連結決算を組んでいるため、親会社からの借入金の支払利息を連結法人に支払う負債利子等の額として当期に支払う負債利子から控除しているもの。

検討の仕方	「総資産の帳簿価額27」欄の金額について、貸借対照表の資産合計金額と照合してその正否を確認する。
-------	--

- ☆(15) 負債利子控除の計算における総資産の帳簿価額は、貸借対照表に計上されている金額に所定の税務調整を加算又は減算した金額によるべきであるのに、調整項目以外の項目について、税務計算上の金額により計算しているもの（令22①一）。
- (16) 対照勘定の金額を総資産の帳簿価額から控除していないもの（基通3-2-5(1)）。
- (17) 貸借対照表において金銭債権から控除する形式で表示されている貸倒引当金の金額を総資産の帳簿価額に加算していないもの（基通3-2-5(2)）。
  - なお、貸借対照表に計上されている貸倒引当金は有税分と無税分を区分する必要はなく、会計上の貸倒引当金の全額を総資産の帳簿価額に加算することができる。

- (18) 退職給付引当金勘定の額と相殺されている信託財産の額を総資産の帳簿価額に加算していないのに、加算して更正しているもの（基通3-2-5(3)）。
- (注) 退職給付信託の設定に際し、上場有価証券を拠出した場合の総資産の帳簿価額に加算することができる金額は、当該有価証券の会計上の金額（貸借対照表上の金額）となる。
- ただし、退職給付信託における信託財産に含まれる上場有価証券が『その他有価証券』に区分されるものである場合には、その他有価証券に係る評価損等相当額に該当することとなることから、総資産の帳簿価額に加算する（旧令22①一へ）。
- (19) 貸借対照表の純資産の部の控除項目として表示されている自己株式について、総資産の帳簿価額に加算する必要はないのに加算して更正しているもの。また、自己株式をその他株式等として、負債利子等の額の配賦計算における分子に加算しているもの。

検討の仕方	<p>「連結法人に支払う負債利子等の元本の負債の額等28」欄の金額について、貸借対照表の総資産の帳簿価額の合計額に次の金額の調整が行われているか確認する（令22①一）。</p> <p>① 貸借対照表の貸方表示の減価償却累計額、圧縮記帳積立金、特別償却準備金（剰余金処分後）の金額</p> <p>② 土地再評価差額（土地の再評価に関する法律7②）</p>
-------	--

- (20) 貸借対照表の貸方に表示されている減価償却累計額又は特別償却準備金（剰余金処分後）の金額を総資産の帳簿価額から控除していないもの（令22①一）。
- (21) 特定資産の買換えに係る特別勘定を総資産の帳簿価額から控除しているもの。
- (22) その他有価証券（令119の2②）に係る評価損の税務否認金がある場合に、これを総資産の帳簿価額に加算していないもの（旧令22①一へ）。
- その他有価証券の評価損の否認額は総資産の帳簿価額に含まれるが、企業支配株式（満期保有目的等有価証券）の評価損否認額は含まない。
- ★(23) 平成27年4月1日以後開始する事業年度における総資産の帳簿価額の計算において、その他有価証券は、確定した決算に基づく貸借対照表に計上される金額によることとなり、税務上の調整は不要であるにもかかわらず、これを行っているもの。
- (注) 平成27年4月1日前開始事業年度においては、純資産の部に計上されているその他有価証券に係る評価差額について、総資産の帳簿価額の調整を行うことに留意する。
- この場合、その他有価証券の評価差額の経理処理には、全部純資産直入法（時価評価益と評価損の全てを純資産の部に計上する方法）と部分純資産直入法（時価評価益のみを純資産の部に計上し、評価損については損失として計上する方法）とがあるが、いずれの方法による評価差額であっても、当該評価差額について、純資産の帳簿価額を調整することとなる。
- (24) 法人が税効果会計を適用している場合には、総資産の帳簿価額から控除する剰余金の処分により積み立てている圧縮積立金又は特別償却準備金の金額は、貸借対照表に計上されている圧縮積立金勘定又は特別償却準備金勘定の金額とこれらの勘定に係る繰延税金負債の額との合計額となる（基通3-2-7）。
- (注) 当該繰延税金負債が繰延税金資産と相殺されて貸借対照表に計上されている場合には、その相殺後の残額となることに留意する。この場合、その相殺については、圧縮積立金勘定又は特別償却準備金勘定に係る繰延税金負債の額が繰延税金資産の額とまず相殺されたものとして取り扱って差し支えない。

株式等の帳簿価額について、有価証券の内訳書を分析するとともに、別表5(1)(利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書)の記載金額と照合し、その正否を確認する。

- ☆(25) 株式等の帳簿価額は、税務計算上の金額によるべきであるのに、株式の評価減否認、株式の取得価額とすべきデューデリジェンス費用等の否認等の金額を加算していないもの(令22①二)。
- (26) 株式等の帳簿価額には、その株式等の配当等の有無にかかわらず、全てのものが含まれるのに、配当等がないとして帳簿価額から控除しているもの(基通3-2-8)。
- (27) 協同組合等に対する出資金の額及び法人所有と認められる持株会の株式の額を株式等の帳簿価額に加算していないもの(旧令22②二イ)。
- ☆(28) 外国法人の株式の帳簿価額を株式等の帳簿価額に含めているもの(旧令22②二イ)。
- (29) 電話公債、貸付信託、社債、ゴルフクラブ入会金(株式又は出資金に該当するものを除く。)等の帳簿価額を株式等の帳簿価額に含めているもの(旧令22②二)。
- (30) 純粹持株会社等において、確定した決算に基づく貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額が関係法人株式等及びその他株式等の帳簿価額の合計額に満たない場合の負債利子等の額の計算は、当期に支払った負債利子の額を各区分における株式等の帳簿価額の比に応じて按分することとなる。  
(注) 受取配当等の金額から控除する金額は、当期に支払った負債利子の額が限度となる。
- ☆(31) 平成22年4月1日に存する法人に係る平成22年4月1日以後に開始する事業年度に係る簡便法の基準年度は、平成22年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始する各事業年度とされたにもかかわらず、改正前の基準年度により計算しているもの(旧令22⑤)。  
平成27年4月1日以後開始する事業年度においては、簡便法における基準年度は平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始した各事業年度となる(令22④)。
- (32) 簡便法による負債利子控除割合の計算の基礎となる基準年度の株式等に係る負債利子等の額の合計額は、当該基準年度の実績額によることとされているのに、簡便法により計算した額によっているもの(令22④)。
- (33) 合併が行われた場合の合併法人における簡便法の適用関係については、次のようになる。
  - ① 平成27年4月1日以後に開始する事業年度における簡便法の適用(令22④)
    - イ 適格合併の場合 合併法人及び被合併法人の全てが平成27年4月1日に存する法人である場合に簡便法を適用することができる。
    - ロ 非適格合併の場合 合併法人が平成27年4月1日に存する法人である場合に簡便法を適用されることができる。
  - ② 平成22年4月1日以後に開始する事業年度における簡便法の適用(旧令22⑤)
    - イ 適格合併の場合 合併法人及び被合併法人の全てが平成22年4月1日に存する法人である場合に簡便法を適用することができる。
    - ロ 非適格合併の場合 合併法人が平成22年4月1日に存する法人である場合に簡便法を適用することができる。
- (34) 合併が行われた場合の合併法人が簡便法による負債利子の控除割合の計算を行うときには、次のようになる。
  - ① 平成27年4月1日以後に開始する事業年度における計算(令22④)
    - イ 適格合併の場合 合併法人が簡便法による負債利子の控除割合の計算を行う際に、基準年度において被合併法人が支払った負債利子の額を計算に基礎に含めることとなる。
    - ロ 非適格合併の場合 被合併法人の負債利子の額は含めないで計算することとなる。



- ② 平成 22 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度における計算（旧令 22 ⑤）
- イ 適格合併の場合 合併法人が簡便法による負債利子の控除割合の計算を行う際に、基準年度において被合併法人が支払った負債利子の額を計算の基礎に含めることとなる。
- ロ 非適格合併の場合 被合併法人の負債利子の額は含めないで計算することとなる。
- (35) 合併があった場合の株式等に係る負債の利子の額の計算において、前期末の総資産の帳簿価額、株式等の帳簿価額及び受益証券の帳簿価額の $\frac{1}{2}$ ( $\frac{1}{4}$ )相当額には、被合併法人分は含めないこととされているのに、これを含めているもの。
- (36) 負債利子のあん分計算は、実数によって計算すべきであるのに、小数点以下 3 位未満を切り捨てて計算しているもの（令 22 ①）。
- (37) 「期末関連法人株式等の帳簿価額 9、30」欄において、期末完全子法人株式等の帳簿価額を含めているもの。
- (38) 関連法人株式等に係る受取配当等の額から控除する負債利子等の額の計算における期末関連法人株式等の帳簿価額において、事業年度終了の日以前 6 ヶ月以上引き続き有していない株式が含まれているもの（令 22 ②）。

検討  
の  
仕  
方

「受取配当等の額から控除する負債利子等の額 10」欄の計算について、特に桁違いはないか留意し検算して、その正否を確認する。

#### 連結事業年度における受取配当等の益金不算入に関する明細書

[別表 8 の 2、決議書第 8 表の 2（1 - 1）、第 8 表の 2（1 - 1）付表、第 8 表の 2（1 - 2）及び第 8 表の 2(2)]（284 ページ及び 285 ページ参照）

- (1) 「当期に支払う負債利子等の額 3」欄及び「総資産価額等の計算 15 ~ 18」欄について、受取配当等がない連結法人の負債利子等の額、総資産価額及び株式等の帳簿価額を除外しているもの（法 81 の 4 ④、連基通 3 - 2 - 10）。[特に控除すべき負債の利子は、全ての連結法人が支払う負債の利子が対象となる。]
- (2) 他の各連結法人に対して支払う社債利息を当期に支払う負債利子等の額から控除していないもの。また、法人税法施行令第 136 条の 2 第 1 項に規定する償還差損のうち、他の連結法人によって保有されている部分に相当する金額を当期に支払う負債利子等の額から控除していないもの（連基通 3 - 2 - 12）。
- (3) 当期に離脱した連結法人に対しその離脱前に支払った負債利子の額を「当期に支払う負債利子等の額 3」欄の金額及び「連結法人に支払う負債利子等の額 4」欄の金額にそれぞれ含めることになるが、どちらか一方にしか含めていないもの。
- (4) 連結初年度の場合において、負債利子等の額に係る総資産価額等の計算を当期分のみで行っていないもの。  
前期は連結納税の承認を受けていないため、当期分のみ計算となる。
- (5) 各連結法人の B/S の負債の部に計上されている社債の額の合計額のうち他の連結法人によって保有されている部分の金額を「連結法人に支払う負債利子等の元本の負債の額等 16」欄に含めていないもの。
- (6) 配当等の額の計算期間の初日から当該計算期間の末日まで引き続き発行済み株式等の総数又は総額の三分の一を超える数又は金額の株式等を保有していないにもかかわらず、連結事業年度末の保有割合が三分の一を超えていることをもって、関連法人株式等に係る配当として計算しているもの。また、関連法人株式等に該当するかどうかの判定は連結グループ全体の保有割合によるべきであるのに各連結法人ごとの保有割合によっているもの（令 155 の 10）。

- (7) 調査により配当等の種類の区分（4区分）に異動が生じ、連結グループ全体として益金不算入額が申告額を上回ることとなった場合において、ある区分の配当等（例えば、関連法人株式等に係る配当等）に係る益金不算入額の計算上、調査額が申告額を下回ることからこれを否認しているもの。

(参考)

配当区分に異動が生じた場合の益金不算入額の各連結法人の個別帰属額への配分計算は、調査後の正当な区分による各連結法人の受取配当等の額の比に基づき再計算することとなる。

## 17 外国子会社から受ける配当等の益金不算入等に関する明細書

〔申告書別表8(2)〕(236ページ参照)

平成21年度税制改正により、外国子会社配当益金不算入制度が創設された。

### (1) 外国子会社配当益金不算入制度の規定

内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の額（以下「剰余金の配当等の額」という。）がある場合には、その剰余金の配当等の額のうち(3)に記載する益金不算入額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされた（法23の2、令22の4）。

### (2) 外国子会社の範囲

(1)の制度において外国子会社とは、次の①及び②の要件を満たす外国法人をいう（法令22の4①、⑦）。

① 次に掲げる割合のいずれかが25%以上であること（ただし、租税条約の二重課税排除条項で25%未満の割合とされている場合はその割合）

i その外国法人の発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額（以下「発行済株式等」という。）のうちその内国法人が保有している株式又は出資の数又は金額の占める割合

ii その外国法人の発行済株式等うちの議決権のある株式又は出資の数又は金額のうちその内国法人が保有している株式又は出資の数又は金額の占める割合

② 内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前6月以上①の状態が継続していること

### (3) 益金不算入額（法23の2①、令22の4②）

益金不算入額 = 剰余金の配当等の額 - (剰余金の配当等の額 × 5%)

平成22年度税制改正により、次の措置が講じられた。

租税回避行為を防止するため、内国法人がその受ける剰余金の配当等の額（発行法人による自己株式の取得により、その法人が受ける剰余金の配当等の額とみなされる金額に限る。）の元本である株式又は出資で、その剰余金の配当等の額の生ずる基因となる事由（自己株式の取得）が生ずることが予定されているものの取得をした場合におけるその取得をした株式又は出資に係る剰余金の配当等の額でその予定されていた事由に基因するものについては、外国子会社配当益金不算入制度は適用しない（法23の2②）。

### 【適用関係】

上記の改正は、法人が平成22年10月1日以後に取得をする株式等に係る剰余金の配当等について適用される（平22法附則15）。

平成 27 年度税制改正により、次の措置が講じられた。

(1) 原則法

益金不算入とされる外国子会社（持株割合 25% 以上等の要件を満たす外国法人をいう。）から受ける剰余金の配当等の額から、その剰余金の配当等の額の全部又は一部がその外国子会社の本店所在地国の法令においてその外国子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入することとされている剰余金の配当等の額が除外された（法法 23 の 2 ②一）。

(2) 実額法

外国子会社から受ける剰余金の配当等の額の一部がその外国子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものである場合には、その受ける剰余金の配当等の額のうち、その損金の額に算入された部分の金額を、上記(1)により益金不算入の対象から除外する金額とすることができることとされた（法法 23 の 2 ③、法令 22 の 4 ④）。

【適用関係】

上記の改正は、内国法人の平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において外国子会社から受ける剰余金の配当等の額について適用され、同日前に開始した事業年度において外国子会社から受けた剰余金の配当等の額及び同日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において外国子会社から受ける剰余金の配当等の額（平成 28 年 4 月 1 日において保有するその外国子会社の株式又は出資（同日において外国子会社に該当する外国法人の株式又は出資に限る。）に係るものに限る。）については、上記の改正は適用されない（平 27 年法附則 24 ①②）。

(1) 内国法人が当該内国法人に係る特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等の額（外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けるものに限る。）がある場合、当該剰余金の配当等の額のうち当該特定外国子会社等に係る特定課税対象金額に達するまでの金額について、外国子会社配当益金不算入制度の適用については、その剰余金の配当等の額の 5% に相当する金額は控除しないで計算するにもかかわらず、控除しているもの（措法 66 の 8 ②）。

(2) 「支払義務確定日 7」欄の日付が当事業年度中となっていないもの。

なお、法人が受取配当等について、継続してその支払を受けた日（その支払のために通常要する期間内に限る。）の属する事業年度の収益としている場合には、支払義務確定日の日付が前事業年度となる場合がある（基通 2 - 1 - 28）。

(3) 「剰余金の配当等の額 9」欄及び「益金不算入の対象とならない損金算入配当等の額 16」欄に係る外国源泉税等の額が 10 欄及び 17 欄に記載されていないもの。

また、「損金不算入とされる外国源泉税等の額の合計 27」欄の金額は損金不算入であるにもかかわらず、別表 4 等において加算していないもの（法 39 の 2）。

(4) 外国子会社配当益金不算入制度の適用額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ定める金額が限度とされるのに、これによっていないもの。

イ 平成 23 年 12 月 1 日以前に提出期限が到来する確定申告書等に係るものの場合  
確定申告書（期限後申告書を含む。）に記載された金額（旧法 23 の 2 ③）。

ロ 平成 23 年 12 月 2 日以後に提出期限が到来する確定申告書等に係るものの場合

確定申告書、修正申告書又は更正の請求書に添付された書類に記載された金額（法 23 の 2 ⑤）。

また、その適用額を増額させることができるのは、修正申告又は更正の請求による場合に限られるのに、更正により適用額を増額しているもの。

(5) 外国法人から剰余金の配当等の額を受ける内国法人が連結法人である場合、当該外国法人が外国子会社に該当するか否かは、当該外国法人の発行済株式等のうちに当該内国法人及び

当該内国法人との間に連結完全支配関係がある連結法人が保有する株式数等の占める割合で判定するにもかかわらず、他の外国法人を通じて間接に保有する株式数等も含めて判定しているもの（法令 22 の 4 ①一かっこ書き）。

## 18 連結法人間取引の損益の調整に関する明細書

〔旧申告書別表 9(3)〕

- (1) 連結法人の株式を譲渡した場合には、いわゆる投資簿価修正後の株式の価額により譲渡損益調整資産に該当するものかどうかの判定を行うこととなるのに、当該修正前の価額によりその判定を行っているもの（連基通 14 - 1 - 3）。
- (2) 減価償却資産又は繰延資産の償却に伴う譲渡損益の戻入れ計算を原則法により行う場合には、譲渡法人が償却費等として損金の額に算入した金額を基礎として計算することとなるのに、これによっていないもの。また、簡便法を適用している場合には、譲渡法人が当該譲渡資産について適用する耐用年数に占める当期の償却月数の割合により計算するの、その期間に従って計算していないもの。
- (3) 譲渡年度において簡便法により譲渡損益調整資産の戻入れ計算を行っているにもかかわらず、その後の年度において簡便法を適用していないもの。また、譲渡年度において原則法により当該戻入れ計算を行った場合には、その後の年度において簡便法を適用することはできないのに簡便法により計算しているもの（旧令 155 の 22 ③⑤⑧）。
- (4) 棚卸資産である土地の譲渡について、棚卸資産であることをもって譲渡損益調整資産の対象外としているもの（旧法 61 の 13 ①、81 の 10 ①）。
- (5) 連結法人間で譲渡直前の帳簿金額が 1,000 万円以上の資産の売買等を行っている場合に、譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べが行われていないもの（旧法 61 の 13 ①、旧令 122 の 14 ①）。
- (6) 譲渡損益調整資産の再譲渡が連結グループ内法人に対する譲渡であることをもって、当初譲渡に係る譲渡利益額相当額又は譲渡損失額相当額の戻入れ計算を行っていないもの。

## 19 組合事業等による組合等損失額の損金不算入又は組合等損失超過合計額の損金算入に関する明細書

〔申告書別表 9(2)〕

平成 19 年度税制改正により、受益者等課税信託につき、特定受益者である法人のその信託による損失の額のうちその信託の信託財産の帳簿価額を基礎として計算した金額を超える部分の金額（一定の場合には、その損失の額の全額）は、損金の額に算入されないこととされた。

なお、損金の額に算入されなかった信託による損失の額は、翌事業年度以後の信託による利益の額を限度として損金の額に算入される（措法 67 の 12、措令 39 の 31）。

### 【適用関係】

新信託法施行日（平成 19 年 9 月 30 日）以後に効力が生ずる信託（遺言によってされた信託にあっては同日以後に遺言がされたものに限る、新信託法を含む。）及び同日以後に受益者たる地位の承継を受ける場合のその承継に係る信託について適用される。

- (1) 特定組合員に該当する場合は、たとえ組合事業が利益を計上していたとしても別表 9(2)の添付が必要であるにもかかわらず、これを添付していないもの（措令 39 の 31 ⑰、措令 39 の 32 ⑩）。
- (2) 組合事業における未実現の評価損など申告調整すべきものを加減算せずに、帰属損益額を計算しているもの。

## 20 探鉱準備金又は海外探鉱準備金の損金算入及び新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除に関する明細書

[申告書別表 10(3)]

### 一 探鉱準備金又は海外探鉱準備金の損金算入

平成 28 年度税制改正により、前事業年度等から繰り越された準備金の金額がある場合における益金の額に算入する準備金の金額は、積立事業年度終了の日の翌日から 5 年（改正前：3 年）を経過した準備金の金額とされた（措法 58 ④）。

#### 【適用関係】

平成 28 年 4 月 1 日以後に積み立てる準備金について適用される。

所得基準額の計算において採掘所得に係る益金の額に探鉱準備金の戻入益の額を含めているもの（措令 34 ②①、措通 58 - 6）。

検討の仕方

「当期の指定期間内の鉱物の販売による収入金額 3」及び「(3)の収入金額に係る費用等の額 5」の各欄の金額について、損益計算書の売上金額及び売上原価等と比較を行って、その正否を確認する。

「積立事業年度」欄を分析して、3 年又は 5 年を経過する場合の取崩しが行われているか確認する。

### 二 新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除

平成 28 年度税制改正により、次の点が改正された。

- (1) 繰越欠損金のうちに控除できない金額があることにより生じた所得金額については、新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除制度による控除の対象外とされた（措令 35 ②）。
- (2) 外国法人への出資について、本制度と海外投資等損失準備金制度との重複適用ができないことが明確化された（措法 59 ④）。
- (3) 新鉱床探鉱費の範囲から長期の資金の貸付けが除外された（措法 58 ③、措令 34 ⑭、措規 21 の 15 ⑥）。

#### 【適用関係】

平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において適用される。

(1) 新鉱床探鉱費の額は、当期に支出したものに限られるのに、前期以前に支出し、開発費等に経理した新鉱床探鉱費で当期に損金経理したものを含めているもの（措法 59 ①）。

(2) 新鉱床探鉱費の特別控除の計算における探鉱準備金の益金算入額（下記㊸）には、積立限度超過額の取崩額は含まれないのにこれを含めているもの。

(注) 探鉱準備金を有する青色申告法人が次の㊹の金額の支出等を行ったときは、当該金額のうち当該事業年度の損金の額に算入される金額のほか、更に次の金額のうち最も少ない金額の損金算入が認められる（措法 59 ①）。

㊸ 新鉱床探鉱費の支出額と探鉱用機械設備の償却額の合計額

㊹ 探鉱準備金の益金算入額（取崩額）

㊺ 所得金額（繰越欠損金のうち控除できない金額に対応する金額を除く。）

**21 収用換地等及び特定事業の用地買収等の場合の所得の特別控除等に関する明細書**

[申告書別表 10(5)] (237 ページ参照)

平成 30 年度税制改正により、収用換地等に係る公共事業施行者から交付を受ける買取り等に係る証明書等について、確定申告書等への添付要件に代えて保存要件とされた（措法 65 の 2 ④⑤、平 30 法附則 97 ①）。

**【適用関係】**

平成 30 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度において適用される。

(1) 特例の対象となる公共事業に該当しない買収であるのに、収用等の課税の特例の適用を認めているもの。

(注) 地方公共団体等による買収であっても、事業認定又は都市計画事業の認可を受けていない場合は、収用等の課税の特例の適用が認められない場合がある。

なお、事業認定を受けていない場合でも特例の適用があるかどうかの区分は、措通 64(4) - 1 の収用証明書の区分一覧表を参照のこと（措法 64 ①②、措通 64(4) - 1）。

☆(2) 収用等をされた土地等の上にある建物又は構築物の取壊し等に係る補償金は、対価補償金とみなされるのに、これを経費補償金としているもの（措通 64(2) - 8）。

また、対価補償金とならない収益補償金等について、収用等の課税の特例を認めているもの（措通 64(2) - 1）。

(3) 収用換地等された土地が、棚卸資産であるのに 5,000 万円の特別控除を認めているもの。

(注) 収用換地等の場合の所得の特別控除の特例は、法人税法第 2 条第 20 号に規定する棚卸資産には適用がない（措法 64 ①）。

検討の仕方

「譲渡資産の種類 4」欄の土地と前期の棚卸資産の内訳書の土地とを照合して、収用換地等された土地が、棚卸資産として計上されていたものでないことを確認する。

(4) 収用換地等の課税の特例の適用を受ける場合において、譲渡した資産の譲渡直前の帳簿価額には、当該資産に係る税務否認金の額を含めるべきであるのに、これを含めていないもの（措法 64 ①、65 ①、65 の 2 ①）。

検討の仕方

「譲渡資産の帳簿価額 12」欄の金額には、別表 5(1)（利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書）の「差引翌期首現在利益積立金額④」欄の税務否認金の額が含まれているか確認する。

(5) 収用等に伴い支出する譲渡経費の額が、その譲渡経費に充てるために交付された経費補償金の額を超える場合には、その超える部分の金額は、対価補償金の額から控除すべきであるのに、これを控除していないもの。また、譲渡経費に充てるための補償金の交付があるのに、支出した譲渡経費の総額を対価補償金の額から控除しているもの（措法 64 ①、措令 39 ①、措規 22 の 2 ①、措通 64(2) - 30）。

(6) 営業外費用に計上されている収用等に係る資産の取壊し費用の額を、譲渡経費の額に含めていないもの（措通 64(2) - 30）。

検討の仕方

「支出した譲渡経費の額 14」欄の金額について、営業外費用の明細書の固定資産の除却損（取壊し費用）等を参照して、その正否を確認する。

(7) 借地権の設定により土地の価額が従前の価額の50%未満（その設定が地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権又は地役権にあっては75%未満）に低下したとして、5,000万円の特別控除を認めているが、その低下した部分に対応する帳簿価額の損金算入を行わずに差益の計算をしているもの。

(注) 収用換地等の課税の特例を適用する場合に、土地等の譲渡があったとみなされる借地権の設定は、法人税法施行令第138条第1項の規定に該当する場合である（措法64②一、措令39⑮、令138①、措通64(1)-8）。

検討の仕方	「特別控除額22」欄の金額について、前期申告書（決議書）を参照して暦年度額5,000万円を超えていないか確認する。
-------	---

検討の仕方	「特別控除額22」欄の金額について、別表4（所得の金額の計算に関する明細書）の「減算」欄及び別表3(1)付表（特定同族会社の留保金額から控除する留保控除額の計算に関する明細書）の「収用等の場合等の所得の特別控除額22」欄に移記されているか確認する。
-------	--

☆(8) 当該事業年度のうち同一の年に属する期間中に収用換地等があった場合において、5,000万円の特別控除と代替資産等の圧縮記帳との重複適用を認めているもの。

(注) 5,000万円の特別控除か圧縮記帳かの選択は、各事業年度ごとに、かつ、年の異なるごとに行うことができる（措法65の2①、措通65の2-3注2）。したがって、1事業年度中の異なる暦年において収用換地等があった場合で、すべて特別控除を選択したときには、その事業年度における特別控除額が5,000万円を超える場合があることに留意する。

検討の仕方	「譲渡資産の明細1～4」欄について、別表13(4)（収用換地等に伴い取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書）の「譲渡資産の明細1～4」欄と照合して圧縮記帳の対象とした資産と重複していないか確認する。
-------	---

(9) 換地処分等に伴い取得した清算金について、直接土地勘定を減額しているのに、その計算を認めているもの。

(注) 換地処分等に伴い取得した清算金については、代替資産を取得して圧縮記帳するか、又は5,000万円の特別控除するかを選択ができる。この特例を適用しない場合の清算金に係る譲渡益は課税の対象となる（措法65③、65の2①②）。

(10) 換地処分について収用等のあった日は換地公告の翌日とされており、その日を含む事業年度において圧縮記帳の特例を適用すべきであるのに、清算金の交付、又は支払の日を含む事業年度において圧縮記帳の特例を適用している法人の計算をそのまま認めているもの。

(11) 一の収用換地等の事業について2暦年以上にわたって譲渡した場合には、最初の年の譲渡だけを特別控除の対象としているか。

**収用換地等及び特定事業の用地買収等の場合の連結所得の特別控除等並びに資産の譲渡に係る特別控除額の損金不算入に関する明細書**

[別表10の2(2)] (286ページ参照)

平成27年度税制改正により、特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除制度について、次の改正が行われた。

- (1) 一団の宅地の造成に関する事業の用に供するために土地が買い取られる場合に係る措置の適用制限が平成29年12月31日まで3年延長された（措法65の4①三、68の75①）。
- (2) 国土利用計画法の規制区域内の土地等が地方公共団体に買い取られる場合に係る措置に

ついて、確定申告書等に添付すべき買取りに係る書類の発行者として指定都市の長が追加された（措規 22 の 5 ①二十二、22 の 67、改正措規附則 21）。

平成 30 年度税制改正により、取用換地等に係る公共事業施行者から交付を受ける買取り等に係る証明書等について、確定申告書等への添付要件に代えて保存要件とされた（措法 68 の 73 ④⑤、平 30 法附則 114 ①）。

**【適用関係】**

平成 30 年 4 月 1 日以後に終了する連結業年度において適用される。

- (1) 一の取用換地等の事業について 2 暦年以上にわたって譲渡した場合には、最初の年の譲渡だけを特別控除の対象としているか。
- (2) 『Ⅲ資産の譲渡に係る特別控除額の損金不算入に関する明細書』の記載を忘れたため、連結グループ全体で 5,000 万円（2,000 万円、1,500 万円、800 万円）を超えて、特別控除を行っているもの。
- (3) 別表 10 の 2(2)が 2 枚以上添付されている場合、『Ⅲ資産の譲渡に係る特別控除額の損金不算入に関する明細書』欄の記載が省略されているのに、その検討を行っていないもの。

**22 貸倒引当金の損金算入に関する明細書**

〔申告書別表 11(1)、11（1の2）〕

制度の概要（平成 23 年度税制改正前）

(1) 個別評価金銭債権に係る貸倒引当金

法人が事業年度終了の時ににおいてその一部につき貸倒れその他これらに類する事由による損失が見込まれる金銭債権（連結完全支配関係がある連結法人に対するものを除く。以下「個別評価金銭債権」という。）のその損失の見込額として損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、確定申告書にその明細（別表 11(1)）の記載を要件として、損金算入が認められる（法 52 ①③）。

なお、それぞれの繰入事由に応じて、実質的に債権とみられない部分の金額や取立て等の見込みがあると認められる部分の金額を除いて繰入限度額の算定をすることとされている（令 96 ①、規 25 の 2、25 の 3）。

繰 入 事 由	繰入限度額
金銭債権が会社更生法の規定による更生計画認可の決定等の事由に基づいてその弁済を猶予され、又は賦払により弁済される場合	その事由が生じた事業年度終了の日の翌日から 5 年を経過する日までに弁済されることとなっている金額以外の金額
金銭債権（1号の規定の適用があるものを除く。）に係る債務者につき、債務超過の状態が相当期間継続し、かつ、その営む事業に好転の見通しが無いこと等の事由が生じていることにより、その金銭債権の一部の金額につきその取立て等の見込みが無いと認められる場合	その取立て等の見込みが無いと認められる金額に相当する金額
金銭債権（1号の規定の適用があるもの及び2号の規定の適用を受けるものを除く。）に係る債務者につき会社更生法の規定による更生手続開始の申立て等の事由が生じている場合	その金銭債権の額の 100 分の 50 に相当する金額



外国の政府、中央銀行又は地方公共団体に対する金銭債権のうち、これらの者の長期にわたる債務の履行遅滞によりその経済的な価値が著しく減少し、かつ、その弁済を受けることが著しく困難であると認められる事由が生じている場合	その金銭債権の額の100分の50に相当する金額
--	-------------------------

(注) 個別評価により貸倒引当金の繰入れを行う場合には、上記の繰入事由が生じていることを証する書類その他の関係書類の保存が要件とされている(旧令96④、規25の4)。

(2) 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金

法人がその有する売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権で個別評価金銭債権等以外の金銭債権(以下「一括評価金銭債権」という。)の貸倒れによる損失の見込額として損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額のうち一括評価金銭債権に過去3年間の貸倒れ発生割合(貸倒実績率)を乗じて計算した金額に達するまでの金額については、確定申告書にその明細(別表11(1の2))の記載を要件として、損金算入が認められる(法52②③、旧令96②)。

また、損金の額に算入された貸倒引当金勘定の金額は、翌事業年度において益金の額に算入しなければならない(法52⑩)。

貸倒実績率の計算は次による(旧令96②)。

$$\text{貸倒実績率} = \frac{\left[ \begin{array}{l} \text{その事業年度開始の日前3年以内に開始した各} \\ \text{事業年度の売掛債権等の貸倒損失の額} \\ + \text{その各事業年度の個別評価分の引当金繰入額} \\ - \text{その各事業年度の個別評価分の引当金戻入額} \end{array} \right] \times \frac{12}{\text{左の各事業年度の月数の合計数}}}{\begin{array}{l} \text{その事業年度開始の日前3年以内に開} \\ \text{始した各事業年度終了の時における一} \\ \text{括評価金銭債権の帳簿価額の合計額} \end{array} \div \text{左の各事業年度の数}}$$

(注)1 売掛債権等とは、売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権(連結完全支配関係がある連結法人に対するものを除く。)をいう。

2 分子の個別評価分の引当金繰入額とは、その各事業年度で損金の額に算入された貸倒引当金勘定の金額のうち、個別評価による繰入限度額(売掛債権等に係る金額に限る。)に達するまでの金額をいう。

3 分子の個別評価分の引当金戻入額とは、その各事業年度で益金の額に算入された貸倒引当金勘定の金額のうち、その前事業年度の個別評価による繰入限度額(その各事業年度において、貸倒損失の額が生じた売掛債権等又は個別評価の対象とされた売掛債権等に係るものに限る。)に達するまでの金額をいう。

なお、平成11年4月1日以後終了する事業年度から、設立事業年度における貸倒実績率の計算については、次の算式により行うこととされた(旧令96②、平11令附則4)。

$$\text{貸倒実績率} = \frac{\left[ \begin{array}{l} \text{設立事業年度の} \\ \text{売掛債権等の貸} \\ \text{倒損失の額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{設立事業年度の} \\ \text{個別評価分の引} \\ \text{当金繰入額} \end{array} \right] \times \frac{12}{\text{設立事業年度の月数}}}{\text{設立事業年度終了の時ににおける一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額}}$$

(3) 繰入限度額の計算

貸倒引当金勘定の繰入限度額の計算に関して、個別評価金銭債権と一括評価金銭債権とに区分して、それぞれ繰入限度額を計算するとともに、個別評価金銭債権については、更に債務者ごとに繰入限度額を計算する(法52①、平13法附則4)。

(4) 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額の計算の経過措置

中小企業（資本金が1億円以下の法人等）以外の法人については、貸倒実績率による繰入れが原則とされたが、平成10年4月1日から平成15年3月31日までの間に開始する各事業年度においては、法定繰入率（※）によることができる経過措置が講じられていた（平13改正後の平10法附則5、平13改正後の平10令附則9⑤）。

中小企業については、平成10年度税制改正前どおりの法定繰入率による繰入れが認められる特別措置が講じられている（旧措法57の10①、旧措令33の9④）が、平成22年4月1日以後に開始する事業年度にあっては、当該事業年度終了の時ににおいて資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等との間に当該法人による完全支配関係がある普通法人は、その対象から除かれている（旧措法57の10①、法66⑥二、平22法附則73）。

法定繰入率による場合の繰入限度額の計算の基礎となる金銭債権の額は、売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権（個別評価の対象としたものを除く。）の帳簿価額の合計額とされ、これらの金銭債権のうち債務者から受け入れた金額があるためその全部又は一部が実質的に債権とみられない部分の金額がある場合には、その金額を帳簿価額から控除することとされている（旧措法57の10①、旧措令33の9②）。

なお、この実質的に債権とみられない部分の金額は、基準年度の実績を基にした簡便計算によることが認められている（旧措令33の9③、平10措令附則14）。

（※）経過措置による法定繰入率については、第3章「主要項目改正経過等の一覧表」の「19」を参照。

(5) 法定繰入率を使用する場合の貸倒引当金に関する経過措置及び特例

中小企業が、法定繰入率を使用する場合で、かつ、基準年度実績（いわゆる簡便計算（※））により実質的に債権と認められないものの額を算出する場合は、基準年度を平成10年4月1日から平成12年3月31日までに開始した各事業年度として簡便法計算の適用を受けられる（旧措法57の10①、旧措令33の9③）。

（※）いわゆる簡便計算とは、法定繰入率による場合に、実質的に債権とみられない金銭債権の額を金銭債権の額から控除することとされているが、基準年度の各事業年度終了の時ににおける一括評価金銭債権の額の合計額のうち同一基準年度の各事業年度末における実質的に債権とみられないものの額の合計額の占める割合を乗じる簡便計算によって、申告事業年度の実質的に債権とみられないものの額とすることができる方法をいう。

平成23年度税制改正により、次の改正が行われた。

貸倒引当金制度の適用法人が、次の【表1】の①から⑤までに掲げる法人に限定された（法52①②、令96④⑤）。また、⑤の法人にあっては、この制度の対象となる金銭債権が当該法人の区分に応じ、一定の金銭債権に限定された（法52⑨一、令96⑨）。

【表1】

適用法人	対象となる金銭債権
① 中小法人等	改正前と同様
② 銀行法第2条第1項に規定する銀行	
③ 保険業法第2条第2項に規定する保険会社	
④ ②又は③に準ずる一定の法人	
⑤ 金融に関する取引に係る金銭債権を有する一定の法人（①から④の法人を除く。）	一定の金銭債権に限定

（注）⑤については、次の【表2】の「適用法人」欄に掲げる法人の区分に応じ、それぞれ「対

象となる金銭債権」欄に掲げる金銭債権以外のものは、個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権には含まれないこととされた（法 52 ①三、⑨一、令 96 ⑤⑨、規 25 の 4 の 2）。

なお、⑤の法人は、貸倒実績率の計算の基礎となる前三年内事業年度における売掛債権等の貸倒損失の額等について、対象となる金銭債権に限定して計算することとされている（法 52 ⑨一、令 96 ⑨）。

【表 2】

	適用法人	対象となる金銭債権
イ	法第 64 条の 2 第 1 項の規定により同項に規定するリース資産の売買があったものとされる場合の当該リース資産の対価の額に係る金銭債権を有する内国法人	左記の金銭債権
ロ	金融商品取引法第 2 条第 9 項に規定する金融商品取引業者（同法第 28 条第 1 項に規定する第一種金融商品取引業を行うものに限る。）に該当する内国法人	左記の内国法人が行う金融商品取引法第 35 条第 1 項第 2 号に掲げる行為に係る金銭債権
ハ	質屋営業法第 1 条第 2 項に規定する質屋である内国法人	質屋営業法第 14 条の帳簿に記載された質契約に係る金銭債権
ニ	割賦販売法第 31 条に規定する登録包括信用購入あっせん業者に該当する内国法人	割賦販売法第 35 条の 3 の 56 の規定により同法第 35 条の 3 の 43 第 1 項第 6 号に規定する基礎特定信用情報として同法第 30 条の 2 第 3 項に規定する指定信用情報機関に提供された同法第 35 条の 3 の 56 第 1 項第 3 号に規定する債務に係る金銭債権
ホ	割賦販売法第 35 条の 3 の 23 に規定する登録個別信用購入あっせん業者に該当する内国法人	
ヘ	次に掲げる内国法人 ① 銀行法第 2 条第 1 項に規定する銀行の同条第 8 項に規定する子会社である同法第 16 条の 2 第 1 項第 11 号に掲げる会社のうち同法第 10 条第 2 項第 5 号に掲げる業務を営む内国法人 ② 保険業法第 2 条第 2 項に規定する保険会社の同条第 12 項に規定する子会社である同法第 106 条第 1 項第 12 号に掲げる会社のうち同法第 98 条第 1 項第 4 号に掲げる業務を営む内国法人 ③ ①又は②の会社に準ずるものとして法人税法施行規則第 25 条の 4 の 2 各号に掲げる会社のうち①又は②の業務に準ずる業務として当該各号に掲げる会社の区分に応じ当該各号に定める業務を営む内国法人	商業、工業、サービス業その他の事業を行う者から買い取った金銭債権（トにおいて「買取債権」という。）で左記の内国法人の①から③までに掲げる区分に応じそれぞれ①から③までに規定する業務として買い取ったもの
ト	貸金業法第 2 条第 2 項に規定する貸金業者に該当する内国法人	次に掲げる金銭債権 ① 貸金業法第 19 条の帳簿に記載された同法第 2 条第 3 項に規定する貸付けの契約に係る金銭債権 ② 買取債権

チ	信用保証業を行う内国法人	左記の内国法人の行う信用保証業に係る保証債務を履行したことにより取得した金銭債権
---	--------------	--

上記改正は、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始した事業年度について適用される（平 23.12 法附則 10、51、平 23.12 令附則 2）。

なお、上記改正に伴い、次のような経過措置が講じられている。

#### 1 経過措置事業年度における改正前の規定の適用

次の(1)から(3)までの該当する各事業年度（以下「経過措置事業年度」という。）については、改正前の規定により計算した個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額又は一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額にそれぞれの割合を乗じた金額を繰入限度額とする措置が講じられた（平 23.12 法附則 13 ①、平 23.12 令附則 5 ①）。

- (1) 平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度 … 4 分の 3
- (2) 平成 25 年 4 月 1 日から平成 26 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度 … 4 分の 2
- (3) 平成 26 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度 … 4 分の 1

したがって、上記【表 1】の①から⑤までに掲げる法人以外の法人にあっては、この経過措置により、平成 24 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度から直ちに貸倒引当金の繰入額の全額が損金不算入となることはない。

#### 2 経過措置事業年度における 1 の経過措置と改正後の規定と選択適用

上記【表 1】の①から⑤までに掲げる法人が、経過措置事業年度において改正後の規定の適用を受ける場合には、その適用を受けた個別評価金銭債権又はその経過措置事業年度について、1 の経過措置は適用しないこととされている（平 23.12 法附則 13 ②③）。

したがって、上記【表 1】の①から④までに掲げる法人にあっては、この経過措置を適用するよりも、改正後の規定を適用する方が繰入限度額が大きくなる。

また、上記【表 1】の⑤に掲げる法人については、対象となる金銭債権が一定のものに限定されたことから、経過措置事業年度において、限定前の対象金銭債権につき 1 の経過措置を適用するか、限定後の対象金銭債権につき改正後の規定を適用するかについて、個別評価金銭債権については金銭債権ごとに、一括評価金銭債権については事業年度ごとに、1 の経過措置と改正後の規定とを選択適用することができることとなる。

#### 3 一定の金銭債権についてのみ貸倒引当金の繰入れが認められることとなる法人に係る貸倒実績率の計算の特例

上記【表 1】の⑤の法人は、平成 24 年 4 月 1 日以後最初に改正後の規定により一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額を損金算入する事業年度（経過措置事業年度及び平成 27 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度に限り、設立の日を含む事業年度を除く。）から当該事業年度開始の日以後 4 年を経過する日の属する事業年度までの各事業年度については、当該損金算入する事業年度の確定申告書にこの特例の適用を受けようとする旨の記載をすることにより、当該開始の日に設立されたものとみなして一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額の計算を行うことができることとされた（平 23.12 令附則 5 ②）。

この経過措置を適用した場合、上記【表 1】の⑤の法人は、貸倒実績率の計算を行う場合の前 3 年分の金銭債権が上記【表 1】の⑤の「対象となる金銭債権」に該当するかどうかを見直して再計算する必要がなくなる。

#### 4 経過措置事業年度における改正前の規定を適用する法人に係る貸倒実績率の計算

上記 1 の経過措置の適用を受ける法人の貸倒実績率の計算は、上記【制度の概要（平成 23 年度税制改正前）】に記載の貸倒実績率の計算式の分子の「貸倒損失の額」、「個別評価分

の引当金繰入額」及び「個別評価分の引当金戻入額」に係る金銭債権に、上記【表2】の「対象となる金銭債権」以外の金銭債権も含まれるものとして行うこととされた（平23.12令附則5③）。

平成24年度税制改正により、株式会社東日本大震災事業者再生支援機構法の制定に伴い株式会社東日本大震災事業者再生支援機構が、貸倒引当金の繰入額の損金算入ができる法人とされた。なお、対象となる金銭債権は、平成23年度税制改正前と同様（平成23年度税制改正【表1】の④の類型）とされた（令96④十五）。

（適用関係）

平成24年4月1日以後に開始する事業年度から適用され、同日前に開始した事業年度については従前の例による（平24令附則2）。

平成29年度税制改正により、次の改正が行われた。

(1) 平成31年4月1日以後に開始する事業年度から、中小企業等の法定繰入率の適用に関する特例について、中小法人のうち適用除外事業者※に該当するものが除外された（措法57の9①②、68の59①②、平29法附則1六、62①、75③）。

※ 適用除外事業者とは、その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度（以下「基準年度」という。）の所得の金額の合計額をその各基準年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額（一定の事由がある場合には、その計算した金額に一定の調整を加えた金額）が15億円を超える法人をいう（措法42の4⑧六の二、措令27の4⑬～⑰）。

(2) 平成29年4月1日以後に開始する事業年度から、公益法人等又は協同組合等の繰入限度額の割増率の適用に関する特例について、以下のとおり改正が行われた（措法57の9③、68の59③、平29措法附則61）。

イ 繰入限度額の割増率が、12%から10%に引き下げられた。

ロ 適用期限が平成31年3月31日まで延長された。

## 1 一般的事項

★(1) 貸倒引当金の前期繰入額につき、当期に益金の額に算入されているのに前期否認金額の減算をしていないもの（法52⑩）。

(2) 差額繰入れ又は取崩しであることが確定申告書に添付された明細書等で明らかであるのに、法人の計算を否認しているもの（基通11-1-1）。

(3) 外国法人の貸倒引当金の設定対象となる金銭債権は、当該外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る金銭債権に限られるにもかかわらず、それ以外の金銭債権を含めているもの。また、恒久的施設と本店等との間の内部取引に係る金銭債権に相当するものは含まれないにもかかわらず、当該金銭債権を貸倒引当金の設定対象としているもの（令184①十四イ）。

(4) 外国法人の国内事業終了年度において、貸倒引当金の繰入れを行っている法人の計算を認めているもの（令184①十四ロ）。

（注）洗替引当金の繰入れができる「各事業年度」には「国内事業終了年度」は含まれない（令184①十四ロ）。

## 2 金銭債権の額の計算

★(1) 当期の所得金額に加算した貸金等の額を期末金銭債権に含めていないもの及び認定損とした売掛金又は未収入金等の額を金銭債権から控除していないもの（法52②）。

検討の仕方	別表11(1の2)の「売掛債権等とみなされる額及び貸倒否認額19」欄及び「(18)のうち税務上貸倒れがあったとみなされる額及び売掛債権等に該当しないものの額20」欄の金額に、別表5(1)の「差引翌期首現在利益積立金額④」欄の貸金等(プラス表示のものトマイナス表示のものトがある。)が加算してあるか確認する。
-------	---

(2) 税務否認金を金銭債権に加算する場合は、売掛金の総額によるべきであるのに、売買差益の額によっているもの。

☆(3) 法人が貸借対照表に計上したもののうち、売掛債権等に該当するものを一括評価金銭債権の額に含めなかったため、繰入限度超過額が過大となっているもの。

検討の仕方	別表11(1の2)の「期末残高18」欄の金額と貸借対照表の計上額及び貸金等の明細書の金額を照合して、売掛債権等に該当するもので除かれているものがないか確認する。
-------	--

☆(4) ゴルフ場経営会社につき会社更生法の規定による更生手続開始の申立てが行われた場合でも、退会による施設利用権が失われない限りゴルフ会員権は金銭債権に該当しないのに、当該会員権の帳簿価額の50%相当額を個別評価による貸倒引当金の繰入額として認めているもの(法52①、令96①三)。

(5) 受取手形中裏書譲渡された金額が貸借対照表の脚注に表示されているのに、金銭債権に含めていないもの(基通11-2-17)。

(6) 預貯金及びその未収利子、公社債の未収利子、未収配当金等の額を売掛債権等に含めているもの。

(注) 銀行預金等消費寄託によるものは、一般債権と区分され売掛債権等に含まれずこれらの果実たる未収利息等も売掛債権等とならない(基通11-2-18(1))。

★(7) 売掛債権等に該当しない債権の額(仕入割戻しの未収金、預け金、前渡金、前払金、未収労働保険料等及び貸付有価証券の金額)を売掛債権等の額に含めているもの(基通11-2-18)。

検討の仕方	別表11(1の2)の「期末残高18」欄の金額について、貸借対照表の計上額と貸金又は売掛債権等の明細書の金額を照合して、売掛債権等に該当しない債権の額が含まれていないか確認する。
-------	--

☆(8) 期末一括評価金銭債権の額の計算において、個別評価金銭債権の額を含めているもの(法52②かっこ書)。

(9) 同一債務者に対する金銭債権について、個別評価とするか一括評価とするかは債務者ごとに判定すべきであるのに、個別評価の対象のものと一括評価の対象のものに区分して、別々に繰入限度額を計算しているもの(法52①かっこ書)。

☆(10) 法定繰入率によっている場合に、売掛債権等の額のうち、実質的に債権とみられないものの額を全く控除していないもの、また、一部控除もれがあるもの(措法57の9①、措令33の7②)。

検討の仕方	別表11(1の2)の「実質的に債権とみられないものの額25」欄が空欄の場合、貸金又は売掛債権等の明細書と買掛金及び借入金等の明細書とを参照してその正否を確認する。
-------	---

(11) 法人が「実質的に債権とみられないものの額」に含めて、売掛債権等の額から控除した未払金の額について、債務が確定していないという理由で否認した場合において、その未払金

- の額を「実質的に債権とみられないものの額」から控除していないもの。
- (12) 工事進行基準を適用している場合におけるその収益に対応する工事未収入金は貸倒引当金の対象となる売掛債権等に該当するのにも、その未収入金の額を売掛債権等の額に含めていないもの（令130）。
  - (13) 法人が計上した返品債権特別勘定を税務計算で否認しているのに、その否認額を売掛債権等に加算していないもの（基通11-2-21）。
  - (14) 簡便法を適用している場合においても、返品債権特別勘定の額は、売掛債権等の額から控除すべきであるのに、控除していないもの（旧令96②、基通11-2-21）。
  - ☆(15) 雇用調整給付金の額を売掛債権等に含めているもの（基通11-2-18(7)）。
  - (16) 売掛金のうち過入金、誤入金等のもので仮受金表示すべきものを売掛金のマイナス表示としたため売掛金の合計金額が過少となっているもの。
  - (17) 軽油引取税の特別徴収義務者が都道府県等から受け取る軽油引取税報奨金（交付金）等を売掛債権等に含めているもの。
  - (18) 税抜経理方式を適用している場合において、自己否認した売上計上漏れに係る仮受消費税相当額を売掛金に含めていなかったため、売掛債権等が過少となっていたもの。
  - (19) 貸借対照表に計上したリース投資資産のうち、見積残存価額を除いた金額は、売掛債権等に該当するものとされているが、一括評価金銭債権の額に含めなかったため、繰入限度超過額が過大となっているもの（基通11-2-20）。

### 3 繰入限度額の計算

- ☆(1) 申告書（決議書）の当期繰入額と貸借対照表の貸倒引当金勘定の金額とが一致していないのに、その差異を検討していないもの。
  - (2) 平成22年4月1日以後に開始する事業年度にあっては、当該事業年度終了の時における資本金の額又は出資金の額が1億円以下の普通法人であっても、当該事業年度終了の時ににおいて資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等との間に当該法人による完全支配関係がある普通法人に該当する場合、中小企業の繰入限度額の特例計算（法定繰入率）は認められないのに、その計算を認めているもの（旧措法57の10①、措法57の9①、法52①一、法66⑥二、三、平22法附則73）。
- ★(3) 貸倒実績率により繰入限度額を計算している場合、調査により当期前3年以内に開始した事業年度の売掛債権等又は貸倒損失の額が異動したにもかかわらず、貸倒実績率を再計算していないもの。
  - (4) 別表11（1の2）の「貸倒実績率17」欄の計算において、小数点以下4位未満の端数は切り上げることとされているのに、これによっていないもの（令96⑥かっこ書）。
  - (5) 過去3年以内に1年未満の事業年度があり、貸倒実績率により繰入限度額計算を行う場合の当期前3年以内に開始した事業年度が4期あるにもかかわらず、3期だけで計算していたもの。
  - (6) 貸倒実績率は、前3年内の事業年度の金額により計算すべきであるのに、当期を含めた3年内の金額により計算しているもの（令96⑥）。
- ★(7) 適格合併を行っている場合の貸倒実績率の算定において、前3年内事業年度の被合併法人の各事業年度末の一括評価金銭債権の合計額及び貸倒損失等の合計額のみを加算し、被合併法人のその事業年度数及び月数を加算せずに計算しているもの。
  - (8) 別表11（1の2）において、貸倒実績率の分子となる貸倒損失の額（11欄）、個別評価引当金への繰入額（12・13欄）及び戻入益（14欄）は無税分のみで計算すべきであるのに、有税分を含めた計算を認めているもの。
  - (9) 貸倒実績率の計算において、金銭債権の譲渡損や子会社支援損を貸倒損失に含めて計算し

ている法人の処理をそのまま認めているもの。また、個別評価金銭債権を譲渡した際は、前3年以内事業年度の個別評価分の貸倒引当金の戻入額には該当せず、分子の額から控除する必要はない。

なお、支援損の対象となった子会社に対する金銭債権のうち事業年度終了の時に有するものについては貸倒実績率の計算の分母に含まれる。

- (10) 別表11(1の2)において、貸倒実績率の分子となる貸倒損失の額(11欄)は、消費税込みの金額とすべきであるのに、消費税抜きの金額で経理処理した貸倒損失額を記載しているもの。
- ☆(11) 貸倒実績率により繰入限度計算を行う場合、当該実績率を乗ずる一般売掛債権等は、実質的に債権とみられない部分の金額を控除しない金額とすべきであるのに、これを控除しているもの。
- (12) 法定繰入率による場合の貸倒引当金の繰入限度額の計算の基礎となる金銭債権の額は、売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権(個別評価の対象としたものを除く。)の帳簿価額の合計額とされ、これらの債権のうち債務者から受け入れた金額があるためその全部又は一部が実質的に債権とみられない部分の金額がある場合には、その金額を帳簿価額から控除することとされている(措法57の9①、措令33の7②)。
- なお、この実質的に債権とみられない部分の金額は、基準年度の実績を基とした簡便計算によることが認められている(措令33の7③、平13改正後の平10令附則9④)。
- 更正による債権の額の増加に伴い、貸倒引当金の繰入限度額を再計算するに際し、申告上実質的に債権とみられない部分の金額の計算に、基準年度の実績を基とした簡便計算を行っているのに、簡便計算による再計算を行っていないもの。
- (13) 資本金等が1億円超で法定繰入率の適用ができない法人(措法57の9①)が、法定繰入率を適用している場合で、確定申告書に添付された明細書において「貸倒実績率の計算」がされていないとして、貸倒実績率を再計算せずに貸倒引当金の当期繰入額の全額を繰入限度超過額として否認しているもの。
- ☆(14) ①調査等により、個別評価金銭債権の繰入事由に当たらないとして否認する場合には、当該個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額を一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額として再計算する必要があるにもかかわらず、これをしていないもの。また、②個別評価金銭債権の繰入事由には該当するものの、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額の一部が過大であったとして否認する場合には、当該否認額は一括評価金銭債権又は他の個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入額とはしないにもかかわらず、これを行っているもの。
- (15) ゴルフ会員権評価損及びゴルフ会員権の預託金に係る貸倒引当金の会計上の処理については、金融商品会計に関する実務指針135及び311において、次のように行うこととなっている。

帳簿価額	預託金		その他(入会金及び転売による取得等の場合の売主の利益相当額等)
ケース1	時価		評価損
ケース2	時価	貸倒引当金繰入れ	評価損

ケース2の場合に、法人が、「貸倒引当金繰入れ」部分の金額について、一括評価金銭債権に係る繰入額と区別することなく、別表11(1の2)の「当期繰入額1」欄に一括して記載している場合には、一括評価する貸倒引当金の当期繰入額は、別表11(1の2)の「当



期繰入額1」欄に記載された金額となるにもかかわらず、貸倒引当金以外の任意引当金であるとして、繰入限度額計算の枠外で否認しているもの。

(注) ゴルフ会員権の預託金に係る貸倒引当金繰入額について、別表11(1の2)の「当期繰入額1」欄に含めていないときは、税務上の貸倒引当金以外の任意引当金として取扱うこととなり、原則として、別表4で「ゴルフ会員権評価損否認」又は「ゴルフ会員権貸倒引当金否認」等として加算することとなる。

- (16) 平成24年4月1日以後開始する事業年度において、法人税法第52条第1項第3号に規定する法人(経過措置を適用しない法人に限る。)は、個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権の対象債権が限定されているにもかかわらず、調査において認定した税務上の金銭債権をそのまま対象債権として繰入限度額の再計算等の処理をしているもの。

#### 個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書

[別表11(1)](連結対応)

連結グループ内の他の連結法人に対する金銭債権を貸倒引当金の対象となる金銭債権から除いていないもの。

#### 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書

[別表11(1の2)](連結対応)

- (1) 連結親法人が資本金1億円超であるにもかかわらず、その連結子法人のうち資本金1億円以下のものについて法定繰入率による繰入限度額の計算を行っているもの(措法68の59①)。
- (2) 貸倒実績率の計算における前3年内事業年度に連結開始前の単体事業年度が含まれている場合、当該単体事業年度に係る一括評価金銭債権の額からは、他の連結法人に係る金銭債権等の額を控除する必要がないのに控除しているもの。

#### 23 返品調整引当金の損金算入に関する明細書

[申告書別表11(2)]

平成22年度税制改正により、残余財産の確定の日の属する事業年度においては返品調整引当金の繰入れによる損金算入が認められないこととされた(旧法53①)。

なお、この改正は平成22年10月1日以後に解散する法人の残余財産の確定について適用される(平22法附則10②)。

平成30年度税制改正により、適用期限(平成30年3月31日)の到来をもって廃止された。なお、法人の平成30年4月1日前に終了した事業年度分の法人税については、従前どおり適用される。(平30法附則19)。

ただし、激変緩和の観点から、経過措置が講じられている(平30法附則25、平30令附則9)。

##### 1 一般的事項

- (1) 返品調整引当金の前期繰入額につき、当期益金の額に算入されているのに前期否認金の減算をしていないもの(旧法53⑦)。
- (2) 差額繰入れであることが確定申告書に添付された明細書等で明らかであるのに、法人計算を否認しているもの(旧基通11-1-1)。
- (3) 外国法人の国内事業終了年度において、返品調整引当金の繰入れを行っている法人計算を認めているもの。
- (注) 洗替引当金の繰入れができる「各事業年度」には「国内事業終了年度」は含まれない(旧令184①十五)。