

# 平成26年度第2四半期決算における税務上の留意事項

税理士法人トーマツ やまのうち やすひろ 山之内 泰弘

## 1 はじめに

平成26年度税制改正は、例年と異なり2段階の議論が行われた。まず、平成26年4月1日からの消費税率の引上げによる景気底冷えを防止する目的で、民間投資を活性化させるための税制措置等が平成25年の秋に前倒しで閣議決定され（「消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について」）、その後、秋に決定された事項も含める形で、平成25年12月24日には「平成26年度税制改正大綱」が閣議決定された。そして、平成26年2月4日に「所得税法等の一部を改正する法律案」及び「地方法人税法案」が国会に提出された後、同法案が平成26年3月20日に成立、同年4月1日に施行された\*1。

本稿では平成26年度税制改正のうち、法人の第2四半期決算に影響を与える事項を中心に、その留意事項を解説する。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

## 2 平成26年税制改正（法人税）

### (1) 復興特別法人税の廃止

復興特別法人税については、平成24年4月1日から平成27年3月31日まで（指定期間）の間で最初に開始する事業年度から3年間に限り、基準法人税額の10%が課されていた。

しかし、減税に伴う足元の企業収益の増加分を賃金の上昇につなげるため、平成26年度税制改正により、指定期間及び課税期間を3年間から2年間に縮小することとされた（復興財源確保法40十、45①）。従って、3月決算の法人であれば、平成26年3月期までが復興特別法人税が課される課税事業年度となり、現在の進行期においては課されないこととなる。

また、復興特別法人税の廃止により法人の法定実効税率が下記のとおり引き下げられることとなるため、既に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を取り崩す必要がある。

#### 東京都 外形標準課税対象法人の場合

	改正前 (平成26年度)	改正後 (平成26年度)
①法人税 (復興特別法人税を含む)	28.05%	25.5%
②住民税	$25.5\% \times 20.7\% = 5.28\%$	$25.5\% \times 20.7\% = 5.28\%$
③事業税	7.55%	7.55%
④表面税率 (①+②+③)	40.88%	38.33%
実効税率 (④÷(①+③))	38.01%	35.64% (Δ2.37%)

なお、納税者の利便性を考慮して、復興特別法人税の課税期間終了後、法人が利子及び配当等に課される復興特別所得税の額について、各事業年度の法人税の額から控除できるようにすることとされた（すなわち、復興特別所得税の還付を受けるための復興特別法人税の申告書を提出する必要はなくなった）（復興財源確保法33②）。

### (2) 地方法人課税の偏在是正（地方法人税の創設等）

#### 税率の変更

地域間の税源の偏在性を是正し、財政力格差の縮小を図る観点から平成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において、地方法人税の創設並びに住民税率及び事業税率の見直しが実施された（そのため、3月決算の法人

\*1 地方法人税法は平成26年10月1日に施行される予定である。

であれば平成28年3月期より課されることとなる。

地方法人税とは住民税法人税割の一部を国税化し、税収全額を交付税化するものであり、具体的には住民税法人税割の税率を合計4.4%（道府県民税1.8%、市町村民税2.6%）引き下げると同時に、基準法人税額（各事業年度の所得に対する法人税の額につき所得税額控除及び外国税額控除等を適用しないで計算した金額）に税率4.4%を乗じた額を国

税の地方法人税として課すものである（地方法人税法4,5,6,9,10①）。

また、平成20年度税制改正により、事業税の一部が地方法人特別税に移行されたが、そのうちの3分の1相当を事業税に復元することとされた（地法72の24の7、暫定措置法2）。

当該改正により改正前後の法定実効税率は以下のとおりとなる。

#### 東京都 外形標準課税対象法人の場合

	改正前	改正後 (平成26年10月1日以後開始事業年度)
①法人税	25.5%	25.5%
②地方法人税	—	$25.5\% \times 4.4\% = 1.12\%$
③住民税	$25.5\% \times 20.7\% = 5.28\%$	$25.5\% \times 16.3\% = 4.16\%$
④事業税	$7.55\%^{*1}$	$7.56\%^{*2}$
⑤表面税率 (①+②+③+④)	38.33%	38.34%
実効税率 (⑤ ÷ (1+④))	35.64%	35.64%

\*1 事業税率3.26%+事業税の標準税率2.9%×地方法人特別税率148%

\*2 事業税率4.66%+事業税の標準税率4.3%×地方法人特別税率67.4%

#### 連結納税への影響

いずれの改正措置も、連結納税を採用していない法人の実質的な税負担には影響を及ぼさないが、地方法人税の納税義務者は連結親法人、課税標準は連結法人税であるため、住民税と異なり、連結納税制度を適用している場合には連結法人間の所得相殺の影響を受け、結果として税効果の計算を見直す必要が出てくる可能性がある。

地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は法人税と同様に、連結納税グループ全体として判断することになる一方、地方税については単体法人ごとに繰延税金資産の回収可能性の判断をするため、連結納税グループ全体として判断することで回

収可能性の有無に差異が生じる場合、繰延税金資産の金額が増減するケースもあると考えられる。

#### (3) 生産性向上設備投資促進税制の創設

青色申告書を提出する法人が、産業競争力強化法の施行日（平成26年1月20日）から平成29年3月31日までの間に、特定生産性向上設備等の取得等をして、当該設備等を国内にあるその法人の事業の用に供した場合には、事業供用年度において特別償却と税額控除（ただし、法人税額の20%を限度）との選択適用をすることができるという制度が創設された\*2（措法42の12の5）。特別償却の額と税額控除の額は下表のとおりである。

		取得時期	
		平成26年1月20日 ～平成28年3月31日	平成28年4月1日 ～平成29年3月31日
税制措置	特別償却	即時償却	取得価額の50%（建物及び構築物については、25%）
	税額控除	取得価額の5%（建物及び構築物については、3%）	取得価額の4%（建物及び構築物については、2%）

\*2 平成26年4月1日以後に終了する事業年度について適用（平成26年措法附則83①）

本税制の対象となる特定生産性向上設備とは、生産等設備\*3を構成する機械装置等で、生産性向上設備等（下記①）に該当する資産のうち、一定規模以上のもの（下記②）を指す。

①生産性向上設備（産強法2⑬、経産省産競法規5一、二）

先端設備（A類型）	旧モデル比で年平均1%以上生産性を向上させる設備であり、一定期間内に販売を開始した最新モデル等。
改善設備（B類型）	投資利益率年平均15%（中小企業者等は5%）である設備投資計画に記載されている設備。

なお、A類型の資産については、設備の取得前であっても工業会等へ上記要件を具備している旨の証明書の発行を依頼することができる。また、B類型の資産については、当該計画に記載された資産が投資の目的を達成するために必要不可欠な設備か否か等について、経済産業局の確認を受けなければならない。経済産業局の確認を受ける際の申請書の添付書類として、公認会計士又は税理士の事前確認書（手続実施結果報告書）の添付が求められている。

②規模要件（措令27条の12の5②）

機械装置	160万円以上
工具及び器具備品	120万円以上（単価30万円以上、かつ年間合計120万円以上のものを含む）
建物・建物附属設備及び構築物	120万円以上（建物附属設備については60万円以上、かつ年間合計120万円以上のものを含む）
ソフトウェア	70万円以上（単価30万円以上、かつ年間合計70万円以上のものを含む）

また、地方税については、中小企業者等が法人税について特別償却又は税額控除を適用した場合は法人住民税・事業税（税額控除については法人住民税のみ）についても適用される（地法23①四、72の23①、292①四、地法附則8⑩⑫）。

なお、平成26年4月1日前に終了した事業年度のうち平成26年1月20日から平成26年3月31日までの間に、特定生産性向上設備等の取得等をして事業供用した場合、平成26年4月1日を含む事業年度において、特別償却と税額控除の選択適用ができる措置が講じられている（措法42の12の5③⑨）。従って3月決算法人であれば、この進期期である平成27年3月期において特別償却と税額控除の選択

適用ができることとなる。

(4) 中小企業等投資促進税制の創設と拡充

平成26年度税制改正では、中小企業等の生産性向上等に資する設備投資を促進するため、中小企業等投資促進税制（措法42の6）の適用期限を3年延長し、平成29年3月31日までにするとともに、特定機械装置等のうち（3）で解説した特定生産性向上設備等に該当するものを取得した場合の税制措置が創設／拡充された（下表参照）。

具体的には、中小企業者等が平成26年1月20日から平成29年3月31日までの間に特定生産性向上設備等の取得等をし、これを国内にある中小企業者等の指定事業の用に供した場合において、従来の中小企業等投資促進税制の適用を受けないときに限り、特別償却と税額控除（ただし、法人税額の20%を限度）の選択適用をすることができるという制度が創設された（措法42の6②⑧）。

また、特定中小企業者等\*4にあつては、税額控除の枠が従来の7%から10%へと拡充されている。

		適用対象法人	
		中小企業者等	特定中小企業者等
税制措置	特別償却	即時償却	
	税額控除	取得価額の7%	取得価額の10%

なお、平成26年4月1日前に終了した事業年度のうち、平成26年1月20日から平成26年3月31日までの間に、特定生産性向上設備等の取得等をして事業供用した場合、平成26年4月1日を含む事業年度において、特別償却と税額控除の選択適用ができる措置が講じられている（措法42の6③⑩）。従って3月決算法人であれば、進期期において特別償却と税額控除の選択適用ができることとなる。

(5) 給与等支給拡大税制の要件見直し

平成25年度税制改正で新設された当該税制は、国内雇用者への給与等支給額が増加した場合等の一定要件を満たすときは、当該給与等支給増加額につき10%の税額控除ができる制度である。

平成26年度税制改正では本税制の適用期限が2年間（平成30年3月31日までに開始する事業年度まで）延長されるとともに、適用にあたっての以下3要件の見直しが行われた（措法42の12の4）。

\*3 その法人の事業の用に直接供される減価償却資産で構成されるもの（本店、寄宿舎の建物、事務用器具備品、福利厚生施設等を除く）をいう。

\*4 中小企業者等のうち、資本金もしくは出資金の額が3,000万円以下の法人で、青色申告書を提出するもの。

	旧要件	新要件
要件①	雇用者給与等支給額の増加割合（下記A/B）が5%以上であること。 A 適用年度の雇用者給与等支給額－B B 基準雇用者給与等支給額* <sup>1</sup>	左記増加割合につき、下記事業年度ごとにそれぞれ掲げる割合とする。 ・平成27年4月1日前に開始する事業年度：2%以上 ・平成27年4月1日から平成28年3月31日までに開始する事業年度：3%以上 ・平成28年4月1日から平成30年3月31日までに開始する事業年度：5%以上
要件②	平均給与等支給額が比較平均給与等支給額* <sup>2</sup> 以上であること	平均給与等支給額が比較平均給与等支給額を超えること
要件③	平均給与等支給額の計算上、国内雇用者に対する給与等をベースに算定する。	平均給与等支給額の計算上、継続雇用者に対する給与等をベースに算定する。

\* 1 平成25年4月1日以後に開始する最初の事業年度開始の日の前日を含む事業年度（基準事業年度）の雇用者給与等支給額（基準事業年度と適用年度で月数が異なる場合、月数調整あり）\*

\* 2 前期の平均給与等支給額（継続雇用者をベースに算定）\*

なお、平成26年4月1日を含む事業年度（適用年度）に本制度を適用する場合において、平成25年4月1日以後に開始し、かつ、平成26年4月1日前に終了する事業年度（経過年度）では旧要件は充足しないが、新要件を充足するときは、当該経過年度について新要件を適用して算出される税額控除相当額を、適用年度における税額控除額に上乗せすることができる。

#### (6) 交際費等の損金不算入額の見直し

従来、当該税制の対象として損金不算入となっていた交際費等とは、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待等のために支出す

る費用」とされ、接待等には事業関係者との飲食も含まれていた。

平成26年度税制改正により、交際費等の額のうち接待飲食費の50%相当額を損金算入することとされた（措法61の4①）。また、1人あたり5,000円以下の社外接待費は従前通り、交際費等には該当せず、損金算入できるとされている（措法61の4④二、措令37の5①）。

なお、中小法人の場合、交際費等の額のうち定額控除限度額800万円/年までの損金算入が認められているが、上記の接待飲食費の50%相当額の損金算入との選択適用とされる（措法61の4②）。

以上