

Vol.64

今回は **法人税**

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 **小池 敏範**（渋谷支部）

電話相談
受付 午前10時～11時50分
時間 午後1時～2時40分
03-3354-8520

事前予約
面接相談・随時相談
03-5919-7157

事業年度を変更した場合の所得拡大促進税制の適用

質問 A社は、従前より12月末決算であったが、平成25年に入って平成25年4月1日を会計年初とする3月末決算に事業年度を変更した。A社が租税特別措置法第42条の12の4（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制度、以下「所得拡大促進税制」という。）の適用を受けようとする場合、基準事業年度は前々事業年度である平成25年1月1日から平成25年3月31日までになると判断する。前々事業年度では賞与の支給はないが、平成25年6月の賞与支給見込額を基準として賞与引当金を繰入れ、この繰入額を前々事業年度の申告書別表四で加算調整をしている。

平成26年4月1日から平成27年3月31日までの当該事業年度において上記措置法の適用要件を判定するに当たり、当該事業年度の雇用者給与等支給額には賞与支給額が含まれると思うが、基準雇用者給与等支給額には賞与引当金の繰入額が含まれないことになるか。

回答 雇用者が所得拡大促進税制の適用を受ける場合において、この税制における「雇用者給与等支給額」とは、適用年度の所得金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者（一定の使用人に限る。）に対する給与等の支給額（雇用助成金のような支払を受ける一定の金額控除後の金額）をいい、ここでいう「給与等」は所得税法第28条第1項に規定する給与等が該当するので、本事例の使用人に対して支給する賞与は当該事業年度の雇用者給与等支給額に含まれる。そして、この税制における「基準雇用者給与等支給額」とは、平成25年4月1日以後に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度開始の日の前日を含む事業年度（本事例の場合は平成25年1月1日から平成25年3月31日までが基準事業年度となる。）の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいうので、本事例の基準事業年度で損金不算入となる賞与引当金の繰入額は、基準雇用者給与等支給額には含まれない（措法42の12の4②一～四）。

検討 **1 制度の概要**
所得拡大促進税制とは、青色申告法人が、平成25年4月1日から平成28年3月31日まで（平成26年度の税制改正によって平成30年3月31日まで適用期限が延長されている。）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)から(3)に掲げる要件のすべてを満たす場合には、雇用者給与等支給増加額（雇用者給与等支給額から基準雇用者給与等支給額を控除した金額）の100分の10に相当する金額を当該事業年度の所得に対する法人税額から控除するというものである（措法42の12の4①）。

なお、上記の10%相当額が当該事業年度の所得に対する法人税額の10%（中小企業者等である場合には20%）を限度とすることになっている。

- (1) 雇用者給与等支給額 \geq 基準雇用者給与等支給額 \times 5%（注）
（注）平成26年度の税制改正によって、平成27年4月1日以前に開始する事業年度にあっては2%、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にあっては3%とされた。
- (2) 雇用者給与等支給額 \geq 比較雇用者給与等支給額
- (3) 平均給与等支給額 \geq 比較平均給与等支給額
これらのうち(3)の要件は、平成26年度の税制

改正で、平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額の計算内容の見直しが行われ、平均給与等支給額が比較平均給与等支給額を上回ることの判定になったが、紙面の関係でその詳細と各用語の意義についての説明は割愛させていただく。

2 基準雇用者給与等支給額の検討
本事例の場合に、基準雇用者給与等支給額の基準事業年度は平成25年1月1日から平成25年3月31日までの期間となり、使用人賞与については、その間に損金不算入となる賞与引当金の繰入れがあったが、損金の額に算入される確定支給額がなかったので損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額に該当するものはないことになる。

ところで、基準事業年度の月数と当該事業年度（本事例の場合は平成26年4月1日から平成27年3月31日までの事業年度）の月数とが異なる場合は、基準雇用者給与等支給額を次のように計算することになっている（措法42の12の4②四口）。

$$\begin{aligned} & \text{基準事業年度の雇用者給与等支給} \times \frac{\text{当該適用年度の月数(本事例の場合は12)}}{\text{基準事業年度の月数(本事例の場合は3)}} \\ & = \text{基準雇用者給与等支給額} \end{aligned}$$

この結果、本事例の場合は12か月に引き伸ばして換算した給与等支給額に使用人賞与に相当する金額が一切含まれないことになる。仮に、12月末決算の法人が、本事例のような決算期の変更はなく例年6月と12月に賞与を支給している場合は、適用年度の最も古い事業年度（平成26年1月1日から平成26年12月31日までの事業年度）の開始の日の前日を含む事業年度は平成25年12月期となり、その基準雇用者給与等支給額には使用人賞与の損金算入額も含まれることになる。このように、本事例の基準雇用者給与等支給額は、使用人賞与の支給額も含んだところで計算する一般的な基準雇用者給与等支給額に較べて少なくなり、この制度の適用要件の判定上も控除税額の計算上も有利になる。

しかし、この制度では、このような場合の基準雇用者給与等支給額の調整計算は予定していないので、本事例のような決算期の変更が、結果としてこの制度を有利に適用するケースを生むことになるわけである。

3 平成26年度の改正に伴う特例措置
上記の本制度に係る平成26年度の改正は、平成26年4月1日以後に終了する適用年度について適用される。なお、法人が平成26年4月1日を含む事業年度に改正後の制度を適用する場合において、経過事業年度（平成25年4月1日以後に開始し、平成26年4月1日以前に終了する事業年度で改正前の制度の適用を受けていない事業年度）において改正後の要件の全てを満たすときは、その経過事業年度について改正後の規定を適用して算出される税額控除相当額をその適用年度において、その税額控除額に上乗せして法人税額から控除できることとなっている。また、併せて、控除上限額についても、経過事業年度の期間に上乗せすることとなる（平成26年改正法附則82②）。

取用等に伴い交付を受ける借家人補償金

質問 B社は、従前から甲所有の建物の一部を店舗の用に供するために甲から賃借していた。このたび東京都の都市計画事業として甲所有建物の敷地を含めた近隣の土地が取用等されることになり、B社は、都市計画道路事業の施行者である東京都より事業用地の取得を委託されているT市から建物移転に伴う

立退補償料の交付を受けた。

補償料の内訳は、工作物等補償料、動産移転補償料、移転雑費補償料、営業補償料及び借家人補償料である。

なお、当該補償料の交付を受けた事業年度中に新宿区に所在する店舗を賃借し、その際、建物所有者に権利金を支払っている。

この場合に、この借家人補償料が租税特別措置法第64条及び同第65条の2の取用等の場合の課税の特例の適用対象となるか。

回答 他人の建物を使用している法人が、その建物が取用等されたことに伴いその使用を継続することが困難となったため、転居先の建物の賃借に要する権利金に充てられるものとして交付を受ける補償金（従来の家賃と転居先の家賃との差額に充てられるものとして交付を受ける補償金を含む。以下「借家人補償金」という。）については、租税特別措置法第64条第2項第2号の場合の対価補償金とみなして取り扱うことになっている（措通64(2)-21）。

本事例も、收受した借家人補償料がここでいう「借家人補償金」に該当し、取用等の場合の課税の特例の適用対象となる。なお、B社が收受した借家人補償料以外の補償料は対価補償金に該当しないので課税の特例の適用はない。

検討 租税特別措置法第64条第2項では、同項第2号で土地等が土地取用法等の規定に基づいて取用等されることに伴い、その土地の上にある資産につき取用、取壊し、除去をしなければならなくなった場合等を挙げた上で、同項2号の場合にあっては土地の上にある資産について取用等による譲渡等があったものとみなし、当該2号に規定する補償金（本事例では、租税特別措置法施行令第39条第17項第2号に規定する補償金）をもって取用等の場合の課税の特例対象となる補償金等の額とみなすこととしている。

ところで、回答で掲げている先の解釈通達であるが、土地取用法における借家人に対する損失補償について、土地取用法第88条において建物の移転による賃貸料の損失その他土地を取用し、又は使用することによって関係人が通常受ける損失は補償しなければならないと規定したうえで、土地等の取用に係る土地にある建物を現に賃借する者に対しては、賃借の継続が通常不能となるときは、①新たに従前の賃借の目的物に照応する物件を賃借するための契約を締結するのに通常要する費用、②居住又は営業を安定させるために通常必要な期間中の当該物件の通常の賃借料のうち従前の賃借料との差額を補償するものとする（土地取用法第88の2の細目等を定める政令第25条）定めを踏まえたものである。

これにより、本事例のT市から收受した借家人補償料は、租税特別措置法第64条及び同第65条の2の規定の適用を受ける対価補償金等の額とみなされる。

なお、先の通達の適用を受けた場合で租税特別措置法第64条の規定を適用する場合は、B社が借家人補償金をもって転居先の建物の賃借に要する権利金に充てたときは、その権利金に充てた金額を代替資産の取得に充てた金額とみなすことになっている（措通64(2)-21後段）。

注) 内容は、平成26年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。