

コロナ禍に伴う特例措置にも注意 仮決算による中間申告の実務ポイント

この記事のエッセンス

- 前期より業績が悪化したなどの場合には、通常の予定申告に代えて仮決算による中間申告を行うことができる。
- 災害損失が生じている場合には、仮決算による中間申告の場合でも災害損失の繰戻しによる還付の制度がある。
- 電子申告の義務化措置は、仮決算による中間申告に対しても適用される。

デロイト トーマツ税理士法人
西野 拓
デロイト トーマツ税理士法人
宮澤 しおり

法人税および地方税については中間申告納付の制度が設けられているが、今般の新型コロナウイルス感染症(以下、「本感染症」という)の影響に伴い当期の業績が前期より悪化し、仮決算による申告を検討するケースが多くなるものと思われる。本稿では、仮決算による法人税・地方税の中間申告について解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

仮決算による法人税の中間申告

(1) 中間申告制度の概要

内国法人である普通法人は、その事業年度が6カ月を超える場合には、その事業年度開始の日以後6カ月を経過した日から2カ月以内に法人税の中間申告納付が必要とされている(法71①)。ただし、次のいずれかに該当する場合には、中間申告納付は不要である。

- ① 前事業年度の実績に基づく納付すべき税額(当該前事業年度の確定法人税額÷当該前事業年度の

月数)×6)が10万円以下である場合または、納付すべき税額がない場合(法71①一)

- ② 災害等による申告期限の延長により、中間申告書の提出期限がその事業年度の確定申告書の提出期限と同一の日となる場合(法71②)

中間申告納付義務のある場合、前事業年度の実績に基づく中間申告(予定申告)に代え、仮決算による中間申告を行うことができる。ただし、前記の①②に該当する場合または、仮決算による中間申告に基づく納付すべき税額が予定申告により納付すべき税額を超える場合は、仮決算による中間申告は行えないものとされている(法72①ただし書き)。

中間申告には、確定申告と同様の申告期限の延長制度(法75、75の2)は設けられていない。中間申告書を提出すべき法人が中間申告書を提出期限までに提出しなかった場合には、その提出期限において、予定申告による申告書の提出があったものとみなされる(法73)。

(2) 仮決算による中間申告と確定申告で計算方法が異なるもの

仮決算による中間申告においては、事業年度開始の日以後6カ月の期間（中間期間）を一事業年度とみなして、当該期間の所得金額または欠損金額および法人税額を計算する（法72①一）。このため、確定申告と同様の方法により計算を行うこととなるが、次の規定では確定申告の場合と取扱いが異なるため留意を要する。

① 特定同族会社の特別税率（留保金課税）

特定同族会社の特別税率の規定は、仮決算による中間申告の場合には適用されない（法72①二）。

② 所得税額の還付

確定申告においては、所得税額控除および外国税額控除の規定による控除をされるべき金額のうち、法人税額から控除しきれなかったものがある場合は還付されるが、仮決算による中間申告の場合には、災害損失金額がある場合を除き、還付の規定は設けられていない（法72④、74①三）。

災害損失金額がある場合で、中間申告により還付された所得税額は、

確定申告における所得税額控除の対象から除外される旨の規定がおかれているが（法68③）、仮決算による中間申告においては、当該規定は適用されない（法72①二）。

③ 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

仮決算による中間申告においては、当規定（法70）は適用されない（法72①二）。

④ 一括償却資産の損金算入限度額の計算

仮決算により中間申告を行う場合には、その中間期間中に事業の用に供した一括償却資産の損金算入限度額は、一括償却対象額を36で除した金額に6ではなく、事業年度の月数（1年決算法人の場合、12）そのものを乗じる（法133の2①、150の2①）。なお、前事業年度以前に事業の用に供した一括償却資産については、中間期間の月数である6を乗じる。

(3) その他計算上の留意点

前記(2)①〜④以外の項目については、確定申告の場合と同様の規定により計算を行うこととなるが、次のような項目につき留意が必要であると考えられる。

① 減価償却資産の償却率の計算
減価償却資産の償却率は、事業年度が1年であることが前提となっており、仮決算による中間申告の場合、次の(i)または(ii)の調整が必要となる⁽¹⁾。

(i) 旧定率法の場合

当初の耐用年数に12を乗じ、中間期間の月数である6で除して算出した耐用年数に依じた、旧定率法の償却率を用いる（耐用年数省令4②、耐用年数の適用等に関する取扱通達（以下、「耐用年数取扱関係通達」という）5-1-1(2)）。すなわち、当初の耐用年数の2倍に当たる耐用年数となる⁽²⁾。

(ii) 旧定額法・定率法・定額法の場合

当初の償却率または改定償却率に6を乗じ、これを12で除した率により償却限度額の計算を行う。計算結果に小数点以下第3位未満の端数がある場合には切り上げる（耐用年数省令4②、5②④、耐用年数取扱関係通達5-1-1(1)）。

② 試験研究費の税額控除

仮決算による中間申告で試験研究費に係る控除税額を計算する際には、次の規定に留意が必要となる（措法42の4⑧五、十一）。

■ 平均売上金額

前期以前の各事業年度（売上調整年度）の売上金額には、中間期間と異なる月数の事業年度に係るものが生じる。この場合は、算式1により算出した金額（改定売上金額）を平均売上金額の計算に用いる。

(算式1) 平均売上金額の計算

$$\text{（売上調整年度における売上金額）} \times 6 \div \text{（その売上調整年度の月数）}$$

■ 比較試験研究費の額

前期以前の各事業年度（調整対象年度）に係る試験研究費の額には、中間期間と異なる月数の事業年度に係るものが生じる。この場合は、算式2により算出した金額（改定試験研究費の額）を比較試験研究費の額の計算に用いる。

(算式2) 比較試験研究費の計算

$$\text{（調整対象年度における試験研究費の額）} \times 6 \div \text{（その調整対象年度の月数）}$$

③ その他

前記のほか、中間期間が6カ月であることを関連して注意すべきと考えられる規定は主に次のとおりである。

■ 中小法人の軽減税率（法66④）

■ 交際費等の損金算入限度額(措法61の4①②)

■ 特別償却準備金の益金算入額(措法52の3⑤)

■ 繰延資産の償却限度額(法令64①)

■ 寄附金の損金算入限度額(資本金準額)(法令73①一イ)

■ 給与等の引上げおよび設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除(比較雇用者給与等支給額等の計算)(措法42の12の5③五口、措令27の12の4の2⑥)

- (1) ただし、1年決算法人で旧定額法・旧定率法・定額法または定率法を採用しているものが、その事業年度を6カ月ごとに区分して償却限度額を計算し、合計額をもってその事業年度の償却限度額としている場合において、6カ月ごとに区分した期間に適用する償却率または改定償却率を、(当初の償却率または改定償却率)×1/2として求めた率(小数点以下第4位まで求めた率)とし、事業年度の期首帳簿価額(旧定額法または定額法を採用している場合は、取得価額)または減価償却資産の改定取得価額を基礎として、6カ月ごとに区分した期間の償却限度額を計算しているときは、仮決算による中間申告においてもこれを認める取扱いとされている(耐用年数取扱関係通達5-11-2)。
- (2) ただし、計算結果が100年を超える場合は対応する旧定率法償却率が存在しないことから、帳簿価額に当初の旧定率法償却率を乗じて年間べースの償却限度額を求め、これを月数按分(6月/12月)した金額を、仮決算による中間申告における償却限度額とする(法基通7-4-1)。

(4) 提出上の手続

仮決算による中間申告を行う場合には、その中間期間の末日における貸借対照表、その中間期間の損益計算書および株主資本等変動計算書ならびにこれらに係る勘定科目内訳明

細書を申告書に添付しなければならないこととされている。なお、法人の事業等の概況に関する書類は提出不要である(法法72②、法規33)。

減価償却資産の償却方法の届出書、棚卸資産の評価方法の届出書等は、それぞれの規定に定められた事業年度に係る確定申告書の提出期限までに提出しなければならないこととされているが、仮決算による中間申告を行う場合は、提出期限が中間申告書の提出期限に繰り上がることに留意する必要がある(法令29②、51②ほか)。

また、2020年4月1日以後に開始する事業年度における、特定法人(事業年度開始のときにおいて資本金の額が1億円を超える内国法人その他一定の内国法人)に対する電子申告の義務化措置(法法75の3ほか)は、仮決算による中間申告にも適用される。

仮決算による地方税 (住民税および事業税・ 特別法人事業税)の 中間申告

住民税および事業税・特別法人事業税についても、仮決算による中間

申告の規定が設けられている(地法53①、72の26①、321の8①)。

「仮決算による法人税の中間申告」(4)で前述した電子申告の義務化は、地方税でも同様に適用される(地法72の32①)。

(1) 法人税が単体申告の場合

① 住民税

法人税と同一の方法により中間申告を行う。「仮決算による法人税の中間申告」(1)により法人税の中間申告が不要とされる法人については、住民税の中間申告も不要である。

② 事業税・特別法人事業税

法人税の申告方法にかかわらず、予定申告か仮決算による中間申告かを選択することができる。また、住民税とは異なり、法人税の中間申告が不要な場合であっても、外形標準課税の対象法人または収入割額を課される法人については、事業税および特別法人事業税の中間申告が必要となる(地法72の26⑧)。

また法人税と同様に、仮決算による中間申告に基づく納付税額が予定申告による納付税額を超える場合は、仮決算は選択できない。超えるか否かは事業税額全体で判定するほか、分割法人については都道府県ご

とに判定することとなる。このため、法人税で仮決算を選択する場合でも事業税・特別法人事業税では選択できない場合があるほか、分割法人の場合は都道府県ごとに申告方法が異なるケースも考えられる。

中間申告納付義務のある法人が中間申告書を提出期限までに提出しなかった場合には、法人税と同様に、その提出期限において予定申告による申告書の提出があったものとみなされる(地法72の26⑤)。

(3) ただし、災害等による申告期限の延長により、中間申告書の提出期限がその事業年度の確定申告書の提出期限と同一の日となる場合は、中間申告は不要である(地法72の27)。

(2) 法人税が連結納税申告の場合

法人税で連結納税を採用している場合には、住民税および事業税・特別法人事業税のどちらも仮決算による中間申告は選択できないこととされている(地法53②、72の26①、321の8②)。中間申告納付が必要な場合は、予定申告の方法により行うこととなる(4)。

(4) 事業税・特別法人事業税については、収入割のみを申告納付する法人は、連結納税を採用している場合でも仮決算による中間申告が可能である。

本感染症の影響に伴う、仮決算による中間申告に関する措置

(1) 申告書の提出期限(やむを得ない理由による提出期限の延長)

災害等のやむを得ない理由により期限までに申告納付等を行うことが困難である場合には、個別の申請による期限の延長が認められることとされており、本感染症に伴うものについても利用可能である(通則法11、通則令3③④)。これは、確定申告だけでなく、仮決算による中間申告書についても同様に適用される。

一方、中間申告については、予定申告による申告書のみなし提出規定がある(法73)。しかし、提出があったもののみなされた後でも、提出期限の延長は可能である旨が国税庁より発表がされている⁽⁵⁾。延長する場合は、中間申告書の提出ができることとなった時点で、中間申告書の提出の際に、当該中間申告書の余白部分に「新型コロナウイルス感染症の影響による期限延長申請」である旨を記載し、提出することとされている。

。中間申告書が提出できない状態が確定申告書の提出期限まで続く場合には、中間申告書の提出は不要となる⁽⁶⁾ことが注書きにおいて記載されている。

また、提出期限の延長申請を予定されている場合であっても督促状が送付される場合があるが、前記のように中間申告書の余白部分に期限の延長申請である旨を記載し提出することにより、その提出日まで提出期限が延長され、その督促状は効力を失うことも示されている。

⁽⁵⁾ 国税庁「中間申告書の提出期限の延長に関するお知らせ」

(2) 災害損失が生じている場合の特例

「仮決算による法人税の中間申告」(1)の①または②に該当し、中間申告納付が不要なケースであっても、中間期間において災害損失金額が生じている場合には、仮決算による中間申告を行うことができることとされている(法72①④)。

災害損失金額が生じた中間期間に係る仮決算の中間申告においては、所得税額控除および外国税額控除の規定による控除をされるべき金額のうち法人税額から控除しきれなかったものは、その災害損失金額の範囲内で還付を受けることができる(法72④)。

また、中間期間において生じた災害損失欠損金額がある場合は、仮決算の場合でもその中間期間開始の日前2年以内⁽⁶⁾に開始したいずれかの事業年度に繰戻して、中間申告書と同時に災害損失の繰戻しによる還付請求書を提出することにより法人税の還付を受けることができる制度がある(法80⑤⑥)。この規定は本感染症に伴うものについても利用可能であり、資本金の多寡にかかわらず適用を受けられる。

国税庁からは、次のような費用や損失から生じた欠損金は、災害損失欠損金に該当することとなる旨が例示されている⁽⁷⁾。ただし、保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填されるものは除外される(法令154の3④)。

■ 飲食業者等の食材(梱卸資産)の廃棄損

■ 感染者が確認されたことにより廃棄処分した器具備品等の除却損

■ 施設や備品などを消毒するために支出した費用

■ 感染発生防止のため、配備する

マスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用
■ イベント等の中止により、廃棄せざるを得なくなった商品等の廃棄損

(6) 青色申告書を提出する法人以外の法人は、前1年以内
(7) 国税庁「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ」

西野 拓(にしの・たく)
デロイト トーマツ税理士法人 高崎事務所 マネジャー
関西学院大学法学部卒業。2005年、税理士法人トーマツ(現：デロイト トーマツ税理士法人)東京事務所に入所し、2018年高崎事務所へ転籍。これまでに連結納税導入セミナー、消費税軽減税率セミナーなどの講師を多数担当している。2004年税理士試験合格。
著書『Q&A業種別会計実務・5 機械製造』(中央経済社・共著)ほか。

宮澤 しおり(みやざわ・しおり)
デロイト トーマツ税理士法人 長野事務所 アソシエイト
亜細亜大学大学院法学研究科博士前期課程修了。個人事務所勤務を経て、2018年デロイト トーマツ税理士法人 長野事務所に入所。主として、法人の申告書作成および税務相談業務に従事している。連結納税の申告や、公益法人に関する税務にも携わっている。