

法人税法等の改正

目 次	
一 確定申告書の提出期限の延長の特例…	293
二 役員給与等…	299
三 組織再編税制…	315
四 災害に関する税制上の措置…	354
五 法人税の納税地の異動届出書等の提出 先のワンストップ化…	364
六 設立等の届出書の添付書類の簡素化…	365
七 その他…	366
1 公共法人の範囲…	366
2 公益法人等の範囲及び収益事業から 除外される事業の範囲…	366
3 森林組合法の改正に伴う措置…	367
4 特定株主等によって支配された欠損 等法人の欠損金の繰越しの不適用等…	369
5 連結納税の開始又は連結グループへ の加入に伴う資産の時価評価…	370
6 その他…	371
八 地方法人税法関係…	373

はじめに

平成29年度税制改正においては、我が国経済の成長力の底上げのため、就業調整を意識しなく済む仕組みを構築する観点からの配偶者控除及び配偶者特別控除の見直し並びに経済の好循環を促す観点からの試験研究を行った場合の税額控除制度及び所得拡大促進税制の見直し並びに中小企業向け設備投資促進税制の拡充等を行うとともに、酒類間の税負担の公平性の回復及び国際的な租税回避についてのより効果的な対応のための見直し並びに災害に関する特例の整備等を行うこととされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法の改正（国際課税関係を除きます。）では、我が国経済の好循環を確かなものとするために、コーポレートガバナンスを強化することにより、中長期的な企業価値の向上に資する投資など、「攻めの経営」を促進することが重要であるとの観点から、企業と投資家の対話の充実を図るため、上場企業等が株主総会の開催日を柔軟に設定できるよう、申告期限の延長可能月数を拡大する改正、経営陣に中長期の企業価値創造を引き出すためのインセンティブを付与することができるよう、業績に連動した報酬等の柔軟な活

用を可能とする改正、経営戦略に基づく先を見据えたスピード感のある事業再編等を加速するため、特定事業を切り出して独立会社とするスピノフ等の円滑な実施を可能とする税制の整備が行われました。また、近年災害が頻発していることを踏まえ、被災者や被災事業者の不安を早期に解消するとともに、復旧や復興の動きに遅れることなく税制上の対応を手当てする観点から、災害への税制上の対応の規定が常設化されました。

これらの改正を含む「所得税法等の一部を改正する等の法律」は、去る3月27日に参議院本会議で可決・成立し、同月31日に平成29年法律第4号として公布されています。また、関係政省令等も、それぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 法人税法施行令等の一部を改正する政令（平29.3.31政令第106号）
- ・ 地方法人税法施行令等の一部を改正する政令（平29.3.31政令第107号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平29.3.31財務省令第17号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（平29.3.31財務省令第18号）
- ・ 減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部を改正する省令（平29.3.31財務省令第29号）

- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平29.4.14財務省令第36号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（平29.4.14財務省令第37号）
- ・ 法人税法別表第一独立行政法人の項の規定に基づき、法人税を課さない法人を指定する件の一部を改正する件（平29.3.31財務省告示第90号）
- ・ 寄附金控除の対象となる寄附金又は法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する寄附金を指定する件の一部を改正する件（平29.3.31財務省告示第97号）

また、平成28年8月24日に「消費税率の引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」が閣議決定され、世界経済の不透明感が増す中で、新たな危機に陥ることを回避するためにあらゆる政策を講ずることが必要となっていることを踏まえ、消費税率引上げの実施時期を平成31年10月1日とするとともに、消費税の軽減税率制度及び適格請求書等保存方式等の導入時期の変更、地方法人税率引上げの実施時期の変更並びに住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除制度及び住宅取得等資金に

係る贈与税の非課税措置の適用期限の延長等の措置を講ずることとされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税及び地方法人税の関係法令の改正では、地方法人税率の引上げの実施時期の変更、法人住民税法人税割の税率の引下げの実施時期の変更に伴う整備等の措置が講じられました。

これらの改正を含む「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等の一部を改正する法律」は、平成28年11月18日に参議院本会議で可決・成立し、同月28日に平成28年法律第85号として公布されています。また、関係政令も、それぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（平28.11.28政令第356号）
- ・ 地方法人税法施行令の一部を改正する政令の一部を改正する政令（平28.11.28政令第357号）
- ・ 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（平成28.11.28政令第359号）

一 確定申告書の提出期限の延長の特例

1 改正前の制度の概要

内国法人が、会計監査人の監査を受けなければならないことその他これに類する理由により決算が確定しないため、各事業年度の確定申告書をその提出期限までに提出することができない常況にあると認められる場合には、納税地の所轄税務署長は、その内国法人の申請に基づき、その申告書の提出期限を1月間（特別の事情により各事業年度終了の日の翌日から3月以内に当該各事業年度の決算についての定時総会が招集されないことその他やむを得ない事情があると認められる場合には、税務署長が指定する月数の期間）延長することができることとされています（法法75の2①）。
連結納税制度の場合には、おおむね同様の措置

が講じられていますが、連結子法人が多数に上ることその他これに類する理由により各連結事業年度の連結所得の金額又は連結欠損金額及び法人税の額の計算を了することができないために連結確定申告書をその提出期限までに提出することができない常況にあると認められる場合にも延長の特例が認められるほか、特別の事情又はやむを得ない事情がない場合の延長月数は2月とされています（法法81の24①）。

2 改正の趣旨

「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～（平成27年6月1日適用開始）」において、「上場会社は、株主との建設的な対話の充実や、その

ための正確な情報提供等の観点を考慮し、株主総会開催日をはじめとする株主総会関連の日程の適切な設定を行うべきである」とされ、また、『日本再興戦略』改訂2015（平成27年6月30日閣議決定）においても、「株主総会集中の問題を解決し、株主の議案検討と対話の期間を諸外国並に確保するための方策として、企業が適切な総会日や議決権行使の基準日の設定を行う」こととされています。さらに、「日本再興戦略2016（平成28年6月2日閣議決定）」において「対話を重視する企業が株主総会の日程や基準日を欧米諸国等の状況と比較しても合理的かつ適切に設定する（例えば、諸外国同様、決算日から4か月後に株主総会を開催する、基準日を決算日よりも後に設定して基準日と総会との期間を短くする等）ための総合的な環境整備の取組を進める」こととされています。

「持続的成長に向けた企業と投資家の対話促進研究会報告書（平成27年4月23日持続的成長に向けた企業と投資家の対話促進研究会）」において、「諸外国と比較して決算日から株主総会日までの期間が非常に短いという状況が、企業と投資家が対話の質を高めていく上での制約となっている」、「企業と投資家の対話や情報開示、議案検討の質を高めていく観点から、決算日、招集通知から株主総会日までの期間を十分に確保することが必要」との指摘がされています。また、同報告書では、日本企業の株主総会が6月下旬に集中している背景について、①会社法上、企業が（議決権行使を行う株主の）基準日を定めた場合、その3ヶ月以内に株主総会を開催しなければならないこととされていること（会社法124）、②現在の実務では、その基準日を決算日と一致させていること、その上で上記①の期限近くに株主総会日を設定していることがあるとしつつ、③現行の会社法上、決算日から3ヶ月以内に株主総会を開催しなければならないという規制はなく、また、決算日を基準日として設定することも法の要請ではない、との整理がされています。

法人税の確定申告期限は、原則として事業年度終了の日の翌日から2月とされ（法74）、特例

として1月間（特別の事情がある場合には税務署長が指定する月数の期間）の延長が認められている（法75の2）ところですが、上記のような情勢を踏まえれば、今後、基準日を決算日後の日とすることで、事業年度終了の日から3月以上後に株主総会を開催する法人が現れることが想定されます。そこで、法人税の申告期限について、特別の事情がない場合でも、一定の要件の下に、最大4月間の延長を認めることとされました。

3 改正の内容

(1) 延長月数の改正

内国法人が、定款等の定めにより、又はその内国法人に特別の事情があることにより、各事業年度終了の日の翌日から2月以内にその事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合には、納税地の所轄税務署長は、その内国法人の申請に基づき、確定申告書の提出期限を1月間延長することができることとされた上、次の場合には、延長期間はそれぞれ次のとおりとされました（法75の2①）。

① その内国法人が会計監査人を置いている場合で、かつ、その定款等の定めにより各事業年度終了の日の翌日から3月以内にその事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合（下記②の場合を除きます。）には、その定めの内容を勘案して4月を超えない範囲内において税務署長が指定する月数の期間

② 特別の事情があることにより各事業年度終了の日の翌日から3月以内にその事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあることその他やむを得ない事情があると認められる場合には、税務署長が指定する月数の期間

（注1） 定款等とは、定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるものをいいます（法75の2①）。

（注2） 改正前と異なり、「決算が確定しないこ

と」は延長の要件とされていません。会社法上、会計監査人設置会社である取締役会設置会社は無限定適正意見を得られれば取締役会の承認をもって決算が確定すると解されていますが、決算が形式的には確定した後も、定時総会において報告するまでの間は決算の修正をする事例が少なからず見受けられることからすれば、税制としては、決算が形式的に確定した段階で申告し、その後決算修正があれば修正申告又は更正の請求で対応するという制度より、定時総会への報告を終えて決算修正の可能性がほぼなくなった段階で申告する制度とした方が課税関係の安定に資すると考えられることから、このような制度とされたものです。

(注3) 「定款等の定めにより」とは、例えば、定款において、基準日を事業年度終了の日の2月後の日と定めた上、基準日の属する月の翌々月に定時総会を開催する旨を定めた場合には、定款等の定めを勘案して税務署長が指定できる期間は「2月」となると考えられます。

また、現行実務では、定款において定時総会の開催時期を「事業年度終了の日から3月以内」とする定め方もあります。これを基礎とすると、基準日を事業年度終了の日の2月後の日と定めた上、基準日から3月以内に定時総会を開催する旨を定める方法も考えられます。このような定款の定めであっても、事業年度終了の日の翌日から3月以内に定時総会が招集されないことが客観的に明らかであれば、上記①による期限の延長が認められると考えられます。

(注4) 上記①が会計監査人設置会社に限定されているのは、例えば「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～(平成27年6月1日適用開始)」において

取締役会及び監査役会が対応を行うべきとされている事項として「高品質な監査を可能とする十分な監査時間の確保」が掲げられていること、『「会計監査の在り方に関する懇談会」提言(平成28年3月8日会計監査の在り方に関する懇談会)』において「監査役会等及び取締役会において十分な監査時間や監査人から経営幹部へのアクセス、監査人と企業との十分な連携等を確保するための適切な態勢整備に取り組むことが求められる」と指摘されていることなど、会計監査人による監査に十分な時間を確保する社会的要請があることを踏まえたものです。

(注5) 上記①において、上限が4月とされているのは、租税債権債務関係の早期安定の観点から、特別の事情がない場合に申告期限を無制限に延長することは望ましくないため、一定の上限が必要であると考えられること、特に、申告期限を4月超延長することを認めた場合には、次年度の中間申告税額の計算の基礎となる前年度の税額が事業年度開始日以後6月以内に確定しないことになり、中間申告義務がなくなることが考慮されたものです。

(注6) 上記②は、改正前と同様のものです。

(2) 手続の整備

① 申告期限の延長月数の変更に関する手続の創設

申告期限の延長の特例の適用を受けている内国法人が、上記(1)①②の場合に該当することとなったと認められる場合、上記(1)①②の場合に該当しないこととなったと認められる場合又は定款等の定め若しくは特別の事情若しくはやむを得ない事情に変更が生じたと認められる場合には、納税地の所轄税務署長は、その内国法人の申請に基づき、確定申告書の提出期限について、上記(1)①②の指定をし、上記(1)①②の指定を取り消し、又は上記(1)①

②の指定に係る月数の変更をすることができるとされました（法法75の2②）。

この申請に係る申請書の提出があった場合において、その事業年度終了の日の翌日から15日以内に提出期限の延長又は却下の処分がなかったときは、その申請に係る変更後の月数の期間、提出期限の延長がされたものとみなすこととされています（法法75の2⑧において準用する法法75⑤）。

② 申請書及び添付書類の整備

申告期限の延長の特例の適用の申請及び上記①の変更の申請は、その適用を受けようとする事業年度又はその変更をしようとする事業年度終了の日までに、次の事項を記載した申請書をもってしなければならないこととされています（法法75の2③、法規36の2）。

イ 定款等の定め又は特別の事情の内容

ロ 上記(1)①②の指定を受けようとする場合には、その指定を受けようとする月数（上記(1)②のやむを得ない事情があることにより上記(1)②の指定を受けようとする場合には、その事情の内容を含みます。）

ハ 上記(1)①②の指定に係る月数の変更をしようとする場合には、その変更後の月数

ニ 申請をする内国法人の名称、納税地及び法人番号

ホ 代表者の氏名

ヘ その適用を受けようとする事業年度終了の日

ト 上記(1)①②の指定を受けようとする場合には、その指定を受けようとする月数の期間その提出期限の延長を必要とする理由

チ 上記(1)①②の指定に係る月数の変更をしようとする場合には、その変更後の月数の期間その提出期限の延長を必要とする理由
リ その他参考となるべき事項

また、上記の申請書には、その申請をする内国法人が定款等の定めにより各事業年度終了の日の翌日から2月以内にその事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況

にあることをその申請の理由とする場合にあっては、その定款等の写しを添付しなければならないこととされています（法法75の2④）。

（注） なお、上記ト又はチの理由があることを証する書類として、定時総会の開催時期に関する定款の変更に係る株主総会の議案書等の添付を求められることがあります。

③ 申告期限の延長の取消し又は指定の取消し若しくは月数の変更処分の整備

税務署長は、申告期限の延長の特例の適用を受けている内国法人につき、定款等の定めに変更が生じ、若しくは特別の事情がないこととなったと認める場合、上記(1)①②の場合に該当しないこととなったと認める場合又は特別の事情若しくは上記(1)②のやむを得ない事情に変更が生じたと認める場合には、職権で、提出期限の延長の処分を取り消し、上記(1)①②の指定を取り消し、又は上記(1)①②の指定に係る月数を変更することができることとされました（法法75の2⑤）。

(3) その他

① 利子税

改正後の制度においても、利子税の起算点は改正前と同様とされ、本来の申告期限である事業年度終了の日の翌日以後2月を経過した日からその延長された提出期限まで、利子税が課されます（法法75の2⑧において準用する法法75⑦）。

② 予定申告

予定申告に係る期間の属する事業年度の前事業年度の確定申告書の提出期限が4月間延長されている場合で、かつ、その提出期限が日曜日、休日等であることにより国税通則法第10条第2項の規定の適用がある場合において、同項の規定の適用がないものとした場合におけるその提出期限の翌日から同項の規定によりその提出期限とみなされる日までの間に当該前事業年度の確定申告書に記載すべき法人税額が確定したとき（すなわち、確定申

告書を提出したとき)は、その予定申告に係る期間の属する事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までにその法人税額が確定したものとみなして、その予定申告に係る法人税額を計算することとされました(法71⑤)。

(注1) 予定申告をする法人が適格合併に係る合併法人である場合に加算することとされる金額の基礎となる被合併法人の確定法人税額等についても、国税通則法第10条第2項の規定の適用がないものとした場合における合併法人の前事業年度の確定申告書の提出期限の翌日から同項の規定によりその提出期限とみなされる日までの間に被合併法人の確定申告書に記載すべき法人税額が確定したときは、その予定申告に係る期間の属する事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までにその法人税額が確定したものとみなされます(法71⑤)。なお、このようにみなされるのは、被合併法人の確定申告書の提出期限が4月間延長されているか否かにかかわらず、合併法人の確定申告書の提出期限が4月間延長されている場合です。

(注2) 地方法人税の予定申告についても、同様の改正が行われています。後述「八 地方法人税法関係」をご参照ください。

(参考) 国税通則法(昭和37年法律第66号)

(期間の計算及び期限の特例)

第10条 省 略

2 国税に関する法律に定める申告、申請、請求、届出その他書類の提出、通知、納付又は徴収に関する期限(時をもつて定める期限その他の政令で定める期限を除く。)が日曜日、国民の祝日に関する法律(昭和23年法律第178号)に規定する休日その他一般の休日又は政令で定める日に当たるときは、これらの日の翌日をもつてその期限とみなす。

③ 役員給与

上記(1)の改正に伴い、損金算入できる役員給与のうち定期同額給与の改定期限、事前確定届出給与の届出期限及び業績連動給与における報酬委員会の決定等の手続の期限について、所要の見直しが行われています。詳細は、後述「二 役員給与等」の3(5)をご参照ください。

(4) 連結納税制度

連結納税制度の場合についても、おおむね上記(1)から(3)までと同様の改正が行われていますが、以下の点において連結納税制度独自の改正が行われています。

① 延長月数の指定を受けない場合の延長月数は、改正前と同様、2月とされ、次の場合には、延長期間はそれぞれ次のとおりとされています(法81の24①)。

イ 連結親法人が会計監査人を置いている場合で、かつ、その定款等の定めにより各連結事業年度終了の日の翌日から4月以内にその連結事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合(下記ロの場合を除きます。)には、その定めの内容を勘案して4月を超えない範囲内において税務署長が指定する月数の期間

ロ 特別の事情があることにより各連結事業年度終了の日の翌日から4月以内にその連結事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあること、連結法人に特別の事情があることにより各連結事業年度終了の日の翌日から4月以内にその連結事業年度の連結所得の金額又は連結欠損金額及び法人税の額の計算を了することができない常況にあることその他やむを得ない事情があると認められる場合には、税務署長が指定する月数の期間

② 上記①ロの「各連結事業年度終了の日の翌日から4月以内にその連結事業年度の連結所

得の金額又は連結欠損金額及び法人税の額の計算を了することができない常況にあること」により連結確定申告書の提出期限の延長の申請又は延長月数の変更の申請をする場合には、これらの申請に係る申請書に連結所得の金額又は連結欠損金額及び法人税の額の計算を了することができない理由を記載することとされています（法法81の24②において準用する法法75の2③）。

③ 申告期限の延長月数の変更の申請は、申告期限の延長の特例の申請と同様に、連結事業年度終了の日の翌日から45日以内に行うこととされています（法法81の24②において準用する法法75の2③）。その変更の申請に係る申請書の提出があった場合において、その連結事業年度終了の日の翌日から2月以内に提出期限の延長又は却下の処分がなかったときは、その申請に係る変更後の月数の期間、提出期限の延長がされたものとみなすこととされています（法法81の24③において準用する法法75⑤）。

④ 申告期限の延長の特例の適用を受けている連結親法人が、連結法人に生じた災害その他やむを得ない理由により、連結所得の金額又は連結欠損金額及び法人税の額の計算を了することができないため連結確定申告書その延長された提出期限までに提出することができないと認められる場合において、連結確定申告書の提出期限の延長を申請するときの、その申請に係る申請書について、連結所得の金額又は連結欠損金額及び法人税の額の計算を了することができない理由が記載事項とされました（法法81の24⑥において準用する法法75②）。

⑤ 上記(3)②について、法人の単体納税における予定申告に係る事業年度の前事業年度が連結事業年度である場合には、その法人を含む連結グループのその連結事業年度の連結確定申告書の提出期限が4月間延長されている場合で、かつ、その提出期限が日曜日、休日等

であることにより国税通則法第10条第2項の規定の適用がある場合において、同項の規定の適用がないものとした場合におけるその提出期限の翌日から同項の規定によりその提出期限とみなされる日までの間にその連結事業年度の連結確定申告書に記載すべき法人税額が確定したときは、その予定申告に係る期間の属する事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までにその法人税額が確定したものとみなして、その予定申告に係る法人税額を計算することとされました（法法71⑤）。

(注1) 上記(3)②(注1)について、被合併法人の適格合併の日の前日の属する事業年度が連結事業年度に該当する場合には、その被合併法人を含む連結グループのその連結事業年度の連結確定申告書に記載すべき法人税額について、上記(3)②(注1)と同様となります。

また、連結納税における予定申告に係る連結事業年度の前連結事業年度の連結確定申告書又は次の申告書の提出期限が4月間延長されている場合で、かつ、その連結確定申告書又は次の申告書の提出期限が日曜日、休日等であることにより国税通則法第10条第2項の規定の適用がある場合（以下「要件に該当する場合」といいます。）において、同項の規定の適用がないものとした場合におけるその提出期限の翌日から同項の規定によりその提出期限とみなされる日までの間に連結確定申告書又は確定申告書に記載すべき法人税額が確定したときは、その予定申告に係る期間の属する連結事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までにその法人税額が確定したものとみなして、その予定申告に係る法人税額を計算することとされました（法法81の19⑧）。

イ その予定申告に係る連結事業年度が最初連結親法人事業年度である場合における連結親法人及び最初連結親法人事業年度開始の時からその開始の日以後6月を経過した

日の前日まで継続してその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人の最初連結親法人事業年度開始の日の前日の属する事業年度の確定申告書

ロ 上記イの連結親法人又は連結子法人を含む連結グループの最初連結親法人事業年度開始の日の前日の属する連結事業年度の連結確定申告書

(注2) 要件に該当する場合には、予定申告に係る期間の属する連結事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までにその法人税額が確定したものとみなされる「連結確定申告書又は確定申告書に記載すべき法人税額」は、前連結事業年度の連結確定申告書並びに上記イ及びロの申告書に記載すべき法人税額だけでなく、当期の連結納税の承認の取消しによる減算・加算調整(法法81の19②)、連結納税グループへの加入による加算調整(法法81の19③)、連結内合併又は残余財産の確定による加算調整(法法81の19④)及び連結親法人を合併法人とする新設合併の場合の調整(法法81の19⑤)における減算額又は加算額の計算の基礎とする法人税額も含まれます。

4 適用関係

- (1) 上記3(3)②を除きます。)の改正は、平成29年4月1日から施行されています(改正法附則1)。したがって、同日から申請が可能です。
- (2) 平成29年4月1日前にされた申告書の提出期限の延長の特例の申請であって、改正法の施行の際、提出期限の延長又は却下の処分がされていないものについての処分については、従前どおりとされています(改正法附則21①)。連結納税制度の場合についても同様です(改正法附則25①)。
- (3) 平成29年4月1日前にされた改正前の申告書の提出期限の延長月数の指定(同日以後に上記(2)によりされた指定を含みます。)は、改正後の上記3(1)②の指定とみなすこととされています(改正法附則21②)。連結納税制度の場合には、同様に上記3(4)①ロの指定とみなすこととされています(改正法附則25②)。
- (4) 上記3(3)②の改正は、平成29年10月1日以後に納税義務が成立する中間申告書に係る法人税について適用することとされています(改正法附則20)。連結納税制度の場合についても同様です(改正法附則24)。

二 役員給与等

1 改正前の制度の概要

(1) 役員給与の損金不算入

内国法人がその役員に対して支給する給与(退職給与、新株予約権によるもの及び使用人兼務役員に対して支給する使用人としての職務に対するものを除きます。)のうち次の①から③までの給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています(法法34①)。

① 定期同額給与(法法34①一、法令69①)

その支給時期が1月以下の一定の期間ごとである給与(以下「定期給与」といいます。)でその事業年度の各支給時期における支給額が同額であるものその他これに準ずるもの

② 事前確定届出給与(法法34①二、法令69②～⑥、法規22の3①②)

その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与(定期同額給与及び利益連動給与を除くものとし、次の給与以外の給与にあっては株主総会、社員総会その他これらに準ずるものの決議によりその定めをした場合におけるその決

議の日（同日がその職務の執行の開始の日後である場合にあっては、その開始の日）から1月を経過する日までに、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしている場合におけるその給与に限り。）

- イ 定期給与を支給しない役員に対して支給する給与（同族会社に該当しない内国法人が支給するものに限り。）
 - ロ 特定譲渡制限付株式（将来の役務の提供に係るものとして一定の要件に該当するものに限り。）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
- ③ 利益連動給与（法法34①三、法令69⑦～⑫、法規22の3③）

同族会社に該当しない内国法人がその業務執行役員に対して支給する利益の状況を示す指標を基礎として算定される給与で次の要件を満たすもの（他の業務執行役員の全てに対して次の要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限り。）

- イ その算定方法がその事業年度の利益の状況を示す指標（有価証券報告書に記載されるものに限り。）を基礎とした客観的なもの（次の要件を満たすものに限り。）であること。
 - (イ) 確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。
 - (ロ) その事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日までに、報酬委員会が決定をしていることその他これに準ずる次の適正な手続を経ていること。

- A その内国法人の株主総会の決議による決定
- B その内国法人の報酬諮問委員会に対する諮問その他の手続を経た取締役会の決議による決定
- C その内国法人が監査役会設置会社で

ある場合の取締役会の決議による決定

- D その内国法人が監査等委員会設置会社である場合の取締役会の決議による決定

- E 上記AからDまでの手続に準ずる手続

- (イ) その内容が、上記(ロ)の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他の方法により開示されていること。

- ロ 上記イの利益の状況を示す指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること。
- ハ 損金経理をしていること。

(2) 譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例

内国法人が個人から役務の提供を受ける場合において、その役務の提供に係る費用の額につきその対価として特定譲渡制限付株式が交付されたとき（承継譲渡制限付株式が交付されたときを含みます。）は、その役務の提供を受ける内国法人は、その個人においてその役務の提供につき給与等課税事由が生じた日においてその役務の提供を受けたものとして、法人税法の規定を適用することとされています（法法54①）。

給与等課税事由は、その個人においてその役務の提供につき所得税法その他所得税に関する法令の規定によりその個人の同法に規定する給与所得、事業所得、退職所得及び雑所得の金額に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額を生ずべき事由とされています（法法54①、法令111の2④）。

(3) 新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等

内国法人が、個人から役務の提供を受ける場合において、その役務の提供に係る費用の額につきその対価として新株予約権を発行したとき（承継新株予約権を交付したときを含みます。）

は、その個人においてその役務の提供につき給与等課税事由が生じた日においてその役務の提供を受けたものとして、法人税法の規定を適用することとされています（法法54の2①）。

給与等課税事由は、その個人においてその役務の提供につき所得税法その他所得税に関する法令の規定によりその個人の同法に規定する給与所得、事業所得、退職所得及び雑所得の金額に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額を生ずべき事由とされています（法法54の2①、法令111の3①）。

2 改正の趣旨及び背景

『日本再興戦略』改訂2015（平成27年6月30日閣議決定）においては、「昨年2月に策定・公表された「スチュワードシップ・コード」及び本年6月に適用が開始された「コーポレートガバナンス・コード」が車の両輪となって、投資家側と会社側双方から企業の持続的な成長が促されるよう、積極的にその普及・定着を図る必要がある。（中略）あわせて、経営陣に中長期の企業価値創造を引き出すためのインセンティブを付与することができるよう金銭でなく株式による報酬、業績に連動した報酬等の柔軟な活用を可能とするための仕組みの整備等を図る。（後略）」とされ、また、「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～（平成27年6月1日適用開始）」においては、「（前略）経営陣の報酬については、中長期的な会社の業績や潜在的リスクを反映させ、健全な企業家精神の発揮に資するようなインセンティブ付けを行うべきである（原則4-2. 取締役会の役割・責務(2) 経営陣報酬へのインセンティブ付け）」及び「経営陣の報酬は、持続的な成長に向けた健全なインセンティブの一つとして機能するよう、中長期的な業績と連動する報酬の割合や、現金報酬と自社株報酬との割合を適切に設定すべきである（補充原則4-2① 中長期の業績に連動する報酬・株式報酬の活用促進）」と規定されています。

我が国の上場企業は、諸外国に比べ、役員報酬

に占める固定報酬の割合が高く、業績連動報酬の割合が低い傾向にあります。業績連動報酬にも、短期と長期とがあり、また、現金報酬と株式報酬とがあり、各企業の状況に合わせてこれらを適切に組み合わせるべきであるというのが上記のコーポレートガバナンス・コードの記載です。株式報酬としては、諸外国では、株価の上昇分を経済的利益として享受でき、株価の上昇が見込まれる企業において用いられるストック・オプション（新株予約権：SO）、役員に対するリテンション効果を期待して用いられるリストラクテッド・ストック（譲渡制限付株式：RS）、業績目標の設定と組み合わせる株価の騰落による利益及び不利益を反映できるパフォーマンス・シェア（PS）等が、それぞれの性質に応じて用いられています。

近年、我が国でも、上記のコーポレートガバナンス・コードの要請等を背景に、法人がその役員に中長期的なインセンティブ効果又はリテンション効果を持たせること等を目的として、多様な形態の給与等を支給する事例が増加しつつあります。しかしながら、経済的効果が同様と考えられる給与等であっても支給形態が異なる場合には税制上異なる取扱いとなるなど、役員給与等の実態と税制上の損金算入要件との乖離や役員給与等の類型間での不整合が生じていたところです。

（注）例えば、①同銘柄・同数であっても事前交付された譲渡制限付株式は損金算入の対象となるが事後交付された株式は対象とならないこと、②利益に連動する給与は損金算入の対象となるが株価に連動する給与は対象とならないこと、③1事業年度の利益連動指標は損金算入の対象となるが中長期の利益連動指標は対象とならないこと、④業績に連動して没収数変動する譲渡制限付株式による給与が事前確定届出給与となっているといわれていること、⑤退職給与やストック・オプションによる給与は、利益に連動するものであっても厳格な要件を満たさずとも損金算入できること等。

他方で、役員給与等については、お手盛りのな支給が懸念されることから、支給の恣意性を排除

することが適正な課税を実現する観点から不可欠であるとの考えの下、平成18年度改正において、定期に定額を支給する役員給与のほか、「事前の定めにより役員給与の支給時期や支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認める」、「利益と連動する役員給与について、適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認める」との整理がなされているところであり、この整理は維持すべきものと考えられます。

以上より、適正な手続等を経ていることとの要件を維持した上で、短期業績連動と長期業績連動、現金報酬と株式報酬など、各種の役員給与等について全体的に整合的な制度となるように税制の整備が行われました。

3 改正の内容

(1) 利益連動給与（改正後：業績連動給与）の見直し

① 支給額の算定方法の基礎とすることができる指標の改正

イ 株式の市場価格の状況を示す指標の追加給与の支給額の算定方法の基礎とすることができる指標に、株式の市場価格の状況を示す指標が追加されました（法法34①三イ）。具体的には、以下のとおりです（法令69⑩）。

(イ) その給与に係る職務を執行する期間の開始の日（以下「職務執行期間開始日」といいます。）の属する事業年度開始の日以後の所定の期間又は職務執行期間開始日以後の所定の日における株式の市場価格又はその平均値

（注1） 株式は、給与を支給する内国法人又はその内国法人との間に完全支配関係がある法人の株式に限ることとされています（法法34①三イ、法令69⑩一）。

（注2） 株式には、出資を含むこととされています。以下同じです。

<具体例>

将来の株価相当の金銭（ファントム・ストック）

(ロ) 上記(イ)の指標の数値が職務執行期間開始日の属する事業年度開始の日以後の所定の期間以前の期間又は職務執行期間開始日以後の所定の日以前の日における次の指標の数値その他の目標とする指標の数値であって既に確定しているもの（以下「株価等の確定値」といいます。）を上回る数値又は上記(イ)の指標の数値の株価等の確定値に対する比率

A 上記(イ)の指標に相当する指標の数値

B 金融商品取引所に上場されている株式について多数の銘柄の価格の水準を総合的に表した指標の数値

<具体例>

株価の上昇幅（ストック・アプリーション・ライト（SAR））、インデックス（TOPIX、日経平均など）比

(ハ) 上記(イ)の指標の数値に職務執行期間開始日の属する事業年度開始の日以後の所定の期間又は職務執行期間開始日以後の所定の日の属する事業年度における有価証券報告書に記載されるべき発行済株式の総数を乗じて得た額（すなわち時価総額）

（注） 発行済株式は、自己が有する自己の株式を除きます（法令69⑩三）。

(ニ) 職務執行期間開始日の属する事業年度開始の日以後の所定の期間又は職務執行期間開始日以後の所定の日における株式の市場価格又はその平均値がその所定の期間以前の期間又はその所定の日以前の日におけるその株式の市場価格の数値で既に確定しているもの（以下「株価の確定値」といいます。）を上回る数値とその所定の期間開始の日又はその所定の日以後に終了する事業年度の有価証券報告書に記載されるべき支払配当の額を発行済株式の総数で除して得た数値とを合計

した数値の株価の確定値に対する比率

(注) 発行済株式は、自己が有する自己の株式を除きます（法令69⑩三）。

<具体例>

株主総利回り（TSR）

(ホ) 上記(イ)から(ニ)までの指標に準ずる指標
上記(イ)から(ニ)までの指標を組み合わせ
て算出したもの、上記(イ)から(ニ)までの指
標そのものではないが類似するもの等が
該当すると考えられます。

ロ 売上高の状況を示す指標の追加

給与の支給額の算定方法の基礎とすること
ができる指標に、売上高の状況を示す指
標が追加されました（法法34①三イ）。た
だし、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
るもので、有価証券報告書に記載されるも
のに限ることとされています（法法34①三
イ）。具体的には、以下のとおりです（法
令69⑫）。

(イ) 職務執行期間開始日以後に終了する事
業年度（以下「対象事業年度」といいま
す。）における有価証券報告書に記載さ
れるべき売上高の額

(ロ) 上記(イ)の指標の数値から対象事業年度
における有価証券報告書に記載されるべ
き費用の額を減算して得た額

売上高から、これに対応する特定の費
用を減算した数値が該当することになり
ます。営業費用全体を減算するものは、
利益の状況を示す指標に該当します。

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)の指標の数値が対象事業
年度前の事業年度のこれらの指標に相当
する指標の数値その他の対象事業年度に
おいて目標とする指標の数値であって既
に確定しているもの（以下「売上高等の
確定値」といいます。）を上回る数値又
は上記(イ)又は(ロ)の指標の数値の売上高等
の確定値に対する比率

(ニ) 上記(イ)から(ハ)までの指標に準ずる指標

上記(イ)から(ハ)までの指標を組み合わせ
て算出したもの、上記(イ)から(ハ)までの指
標そのものではないが類似するもの、上
記(ロ)の有価証券報告書に記載されるべき
事項（義務的記載事項）をこれに準ずる
もの（任意的記載事項）に置き換えたも
の等が該当すると考えられます。

(注) 売上高に関する指標が利益の状況を示
す指標又は株式の市場価格に関する指標
と同時に用いられるものに限定されてい
るのは、売上高のみを追求する結果、会社
全体の利益や企業価値が低下する場合に
は、職務執行の対価としての合理性に欠
けることによるものです。

ハ 利益の状況を示す指標の要素となる指標
の算出期間の見直し

利益の状況を示す指標の要素となる利益
の額、費用の額等の算出期間について、職
務執行期間開始日以後に終了する事業年度
とされました（法法34①三イ、法令69⑩）。
これにより、複数年度の指標を用いること
が可能となります。これは、近年、中長期
的な業績に連動する給与を支給する事例が
広く見受けられ、短期的な業績よりもむしろ
中長期的な業績に連動する給与の方が望
ましいとの考え方が一般的となる中、税制
上も、客観的な算定方法が適正な手続を経
てあらかじめ定められている限りにおいて
は、複数年度の指標が用いられていても単
年度の指標を用いる場合と同様に恣意性が
排除されていると考えることができること
によるものです。なお、職務を執行する期
間の終了後の期間を含めることも可能です。

ニ 損金経理要件の見直し

上記イからハまでの改正により複数年度
の指標に連動する給与が損金算入の対象と
なることに伴い、損金経理要件について、
給与の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
り経理していることとの要件を満たす場合

にも損金算入できることとされました（法令69⑰二）。損金算入時期は、法人税法第54条又は第54条の2の規定の適用があるものを除き、通常の債務確定原則によります。なお、交付する資産や交付の方法によっては、会計上費用計上すべき金額と損金算入額が一致しないこともあります。損金経理額を損金算入の上限とする要件ではないことから、適正に費用計上することを要件として税務上の損金算入額が損金算入されます。

② 株式又は新株予約権による給与の追加

株式又は新株予約権による給与が、損金算入できる業績連動給与の範囲に追加されました。具体的には、交付される株式若しくは新株予約権の数又は交付される新株予約権のうち無償で取得され、若しくは消滅する数の算定方法が業績連動指標を基礎とした客観的なもので確定した数を限度としているものであることとの要件を満たす業績連動給与が、損金算入できる業績連動給与の範囲に追加されました（法法34①三イ）。

業績連動指標とは、職務執行期間開始日以後に終了する事業年度の利益の状況を示す指標（上記①ハの改正後の利益の状況を示す指標）、上記①イの株式の市場価格の状況を示す指標及び上記①ロの売上高の状況を示す指標をいい、金銭による給与の場合と同様です。また、他の業務執行役員に係る算定方法と同様のものであること、一定の日までに報酬委員会の決定等の適正な手続を経ていること、その内容がその手続の終了後遅滞なく有価証券報告書等により開示されていること等の他の要件も、金銭による給与と同様です。

業績連動給与とは、利益の状況を示す指標、株式の市場価格の状況を示す指標その他の内国法人又はその内国法人との間に支配関係がある法人の業績を示す指標を基礎として算定される額又は数の金銭又は株式若しくは新株予約権による給与及び特定譲渡制限付株式若

しくは承継譲渡制限付株式又は特定新株予約権（後述）若しくは承継新株予約権による給与で無償で取得され、又は消滅する株式又は新株予約権の数が役務の提供期間以外の事由により変動するものをいうこととされています（法法34⑤）。この業績連動給与は、事前確定届出給与から除外される給与であるとともに、業績連動給与として損金算入の対象となる給与となり得る給与として規定されているため、業績連動給与であっても上記の要件を満たさないものは損金算入の対象となりません。

（注1） 無償で取得される数が業績に関する指標等により変動する譲渡制限付株式による給与は、会社法の資本規制との関係では、その譲渡制限付株式の交付と引換えに現物出資される金銭債権の額の算定に当たり、譲渡制限が解除されず無償取得されると見込まれる数の期待値を確率論的に算出してこれに相当する部分を割り引くことが考えられますが、割り引かない方法も採用されているようであるなどその評価の方法や実務が確立していないこと、また、会計上の取扱いも明らかにされていないことから、税法上積極的にこれを規定して損金算入可能とするには時期尚早と考えられ、当面の対応として対象外とされたものです。

（注2） 株式による給与は、具体的には、業績連動指標に応じて交付する株式数を変動させる給与を指標の確定後に支給する、いわゆるパフォーマンス・シェアがこれに該当します。法人から役員に直接支給する場合には、会社法との関係上、役員に金銭債権を付与し、これを現物出資させることにより株式を付与する必要があります。また、信託（受益者等課税信託）を設定してその信託を経由して役員に株式を交付する方法による場合も、この「株式による給与」となります。

(注3) 一定の要件を満たせば確定数が支給される（又は一切消滅しない若しくは一切無償取得されない）が、要件を満たさない場合には一切支給されない（又は全部消滅する若しくは全部無償取得される）との要件が設定されている給与は、業績連動給与には該当しません。したがって、事前確定届出給与の要件を満たせば、その確定数が支給された場合に損金算入されることとなります。

株式は、市場価格のある株式又は市場価格のある株式と交換される株式で、その内国法人又はその内国法人との間に支配関係がある法人が発行したもの（適格株式）に、新株予約権は、その行使により市場価格のある株式が交付される新株予約権でその内国法人又はその内国法人との間に支配関係がある法人が発行したもの（適格新株予約権）に、それぞれ限ることとされています（法法34①二ロハ・三）。この「支配関係がある法人」とは、報酬委員会の決定等の適正な手続の終了の日において、その日からその株式又は新株予約権を交付する日（下記の特定新株予約権にあっては、その行使が可能となる日）までの間、その内国法人と他の法人との間に当該他の法人による支配関係が継続することが見込まれている場合における当該他の法人とされています（法法34⑦、法令71の2）。

(注) 株式又は新株予約権による給与について、算定方法によって算定した結果交付すべき数に1に満たない端数が生じた場合にその端数に相当する金銭を交付する場合にも、全体が「株式又は新株予約権による給与」に該当します。

また、株式又は新株予約権による給与の追加に伴い、指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであることとの要件について、次の給与の区分に応じそれぞれ次の要件とされました（法令69⑰一）。イ 下記ロの給与以外の給与については、次

の給与の区分に応じそれぞれ次の日（次の給与で2以上のもの（その給与に係る職務を執行する期間が同一であるもの）に限ります。）が合わせて支給される場合には、それぞれの給与に係る次の日のうち最も遅い日）までに交付され、又は交付される見込みであること。

(イ) 金銭による給与については、その金銭の額の算定の基礎とした業績連動指標の数値が確定した日の翌日から1月を経過する日

(ロ) 株式又は新株予約権による給与については、その株式又は新株予約権の数の算定の基礎とした業績連動指標の数値が確定した日の翌日から2月を経過する日

ロ 特定新株予約権又は承継新株予約権による給与で、無償で取得され、又は消滅する新株予約権の数が役務の提供期間以外の事由により変動するものについては、その特定新株予約権又はその承継新株予約権に係る特定新株予約権が報酬委員会の決定等の適正な手続の終了の日の翌日から1月を経過する日までに交付されること。

特定新株予約権による給与に係る算定方法が報酬委員会の決定等の適正な手続を経ていることとの要件及びその内容が有価証券報告書等により開示されていることとの要件を満たす場合には、その特定新株予約権に係る承継新株予約権による給与に係る算定方法は、これらの要件を満たすものとされています（法令69⑱）。

③ 一定の同族会社が支給する給与の追加

同族会社のうち同族会社以外の法人との間にその法人による完全支配関係がある法人が支給する給与が、損金算入できる業績連動給与の範囲に追加されました（法法34①三）。

(注) 同族会社以外の法人との間にその法人による完全支配関係があるものに該当するかどうかの判定は、報酬委員会の決定等の適正な手続の終了の日の現況によるものとさ

れています（法令69⑱）。

この場合の要件は、報酬委員会の決定等の適正な手続に関する要件及び有価証券報告書等による開示に関する要件以外は、同族会社以外の法人と同様とされています。

(注1) 株式又は新株予約権による給与の場合、損金算入可能となるのは上記②で市場価格のある株式又はその行使により市場価格のある株式が交付される新株予約権を交付するものに限られますので、その同族会社が発行する株式又は新株予約権による給与は損金算入の対象外となり、市場価格のある株式を発行している親会社の株式又は新株予約権を交付する必要があります。株式の市場価格の状況を示す指標を基礎とする場合も、同様に、市場価格のある株式を発行する親会社の株式の市場価格を基礎とする必要があります。

(注2) 利益の状況を示す指標又は売上高の状況を示す指標を基礎とする場合には、その同族会社の利益又は売上高のほか、その同族会社を含む会計上の連結グループの連結財務諸表の利益又は売上高を用いることも可能です。なお、その同族会社の利益又は売上高を基礎とする場合には、親会社の有価証券報告書にその同族会社の利益又は売上高等を任意開示する必要があります。

報酬委員会の決定等の適正な手続に関する要件は、以下のとおりとされています（法令69⑲）。

イ その内国法人との間に完全支配関係がある法人（同族会社を除きます。以下「完全支配関係法人」といいます。）の報酬委員会（会社法第404条第3項の報酬委員会をいい、その内国法人若しくはその完全支配関係法人の業務執行役員又はその業務執行役員と特殊の関係のある者（以下「業務執行役員関連者」といいます。）がその委員になっているものを除きます。）の決定に

従ってするその内国法人の株主総会又は取締役会の決議による決定

(注1) 業務執行役員とは、この手続の終了の日において次のいずれかに該当する者をいうこととされています（法令69⑨）。

(イ) 代表取締役及び代表取締役以外の取締役であって取締役会の決議によって取締役会設置会社の業務を執行する取締役として選定されたもの

(ロ) 執行役

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に準ずる役員

(注2) 特殊の関係のある者とは、次の者をいうこととされています（法令69⑲）。

(イ) 業務執行役員の親族

(ロ) 業務執行役員と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ハ) 業務執行役員（個人である業務執行役員に限ります。（ニ）において同じです。）の使用者

(ニ) 上記(イ)から(ハ)までの者以外の者で業務執行役員から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

(ホ) 上記(ロ)から(ニ)までの者と生計を一にするこれらの者の親族

ロ 完全支配関係法人（指名委員会等設置会社を除きます。）の報酬諮問委員会に対する諮問その他の手続を経たその完全支配関係法人の取締役会の決議による決定に従ってするその内国法人の株主総会又は取締役会の決議による決定

(注) 報酬諮問委員会とは、取締役会の諮問に応じ、その完全支配関係法人及びその内国法人の業務執行役員の個人別の給与の内容を調査審議し、及びこれに関し必要と認める意見を取締役会に述べることができる3以上の外部の委員から構成される合議体（その委員の過半数がその内

国法人又はその完全支配関係法人の上記イ（注1）(イ)から(ハ)までの役員又は使用人となったことがない者であるものに限ります。）をいい、その業務執行役員又は業務執行役員関連者がその委員となっているものを除きます。

ハ 完全支配関係法人が監査役会設置会社（業務執行役員関連者が監査役になっている会社を除きます。）である場合のその完全支配関係法人の取締役会の決議による決定（監査役の過半数がその算定方法につき適正であると認められる旨を記載した書面をその完全支配関係法人に対し提出している場合におけるその決定に限ります。）に従ってするその内国法人の株主総会又は取締役会の決議による決定

ニ 完全支配関係法人が監査等委員会設置会社（業務執行役員関連者が監査等委員である取締役になっている会社を除きます。）である場合のその完全支配関係法人の取締役会の決議による決定（監査等委員である取締役の過半数がその決議に賛成している場合におけるその決定に限ります。）に従ってするその内国法人の株主総会又は取締役会の決議による決定

ホ 上記イからニまでの手続に準ずる手続
また、有価証券報告書等による開示に関する要件について、有価証券報告書、四半期報告書、半期報告書又は臨時報告書に記載する方法による開示の場合にはこれらの報告書は完全支配関係法人が提出するこれらの報告書とされ、TDnetによる開示の場合には完全支配関係法人が行う開示とされています（法規22の3④）。

これは、グループ経営の進展に対応した改正ですが、同族会社に該当する子会社は、通常、親会社が報酬を含めた意思決定権を有しており、多数の株主の監視が働くものではないことから、同族会社でない親会社の報酬委員会の決定等を要件とし、子会社の役員の報

酬を親会社の株主の監視下のものとすることで、客観性を保つものです。なお、完全支配関係がある法人に限定されているのは、少数株主が存する子会社においては、親会社の株主は少数株主の利益を考慮する義務がなく、我が国の会社法は少数株主の保護において必ずしも十分な対応がされているとはいえないとの議論が法制審議会においてされている状況を踏まえたものです。

(2) 退職給与及び新株予約権による給与の見直し
退職給与で業績連動給与に該当するもの及び新株予約権による役員給与について、法人税法第34条第1項の損金算入要件を満たさないものは、損金不算入とされました（法第34①）。

（注）業績連動給与については、上記(1)②をご参照ください。

役員に対する退職給与については、近年、業績に連動した指標を基礎として支給されるものが散見されるところですが、退職を基因として支給するか否かで損金算入要件が大きく異なるのは制度として不整合ともいえるため、業績連動給与の損金算入要件を満たさないものは損金不算入とされたものです。なお、最終報酬月額に勤務期間月数を乗じてこれに功績倍率を乗ずる方法により支給額が算定される退職給与は、業績連動給与に該当しないため、従前どおり、法人税法第34条第1項の対象外となります。

（注）退職給与で業績連動給与に該当するものについては、条文上、法人税法第34条第1項各号のいずれかに該当すれば、他の損金不算入規定に抵触しない範囲で損金算入されることとなりますが、定期同額給与や事前確定届出給与として損金算入されるものは想定されていません。

新株予約権による給与について、従前は定期同額給与や事前確定届出給与に類するものとして法人税法第34条第1項の対象外とされていたところですが、交付数そのものが業績に連動した指標を基礎として算定されるものや、行使可

能数が業績に連動した指標を基礎として算定されるものが散見されることから、株式による給与を法人税法第34条第1項の対象とする改正に伴い、交付資産の違いによって損金算入要件に大きな差が生じないようにするため、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損金不算入とされたものです。

(注) 新株予約権による給与であっても、退職給与に該当し、かつ、業績連動給与に該当しないものは、従前どおり、法人税法第34条第1項の対象外となります。また、新株予約権による給与について、定期同額給与として損金算入されるものは想定されていません。

なお、具体的な損金算入要件は、上記(1)及び下記(3)のとおりです。

(3) 事前確定届出給与の見直し

① 株式又は新株予約権を交付する給与の追加事前確定届出給与の範囲に、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が追加されました(法法34①二)。これにより、対象期間経過後に確定数の株式を交付するいわゆるリストリクテッド・ストック・ユニット(RSU)が損金算入の対象となります。また、事前に株式を交付する特定譲渡制限付株式による給与についても、確定した額の金銭債権をあらかじめ定めるものだけでなく、確定した株式の数をあらかじめ定めるものが損金算入の対象となります。

これに伴い、事前確定届出給与の対象となる給与が、Ⅰ 確定した額の金銭、Ⅱ 確定した数の株式又は新株予約権及びⅢ 確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式又は特定新株予約権の3類型とされました。

(注) Ⅱの株式若しくは新株予約権又はⅢの特定譲渡制限付株式若しくは特定新株予約権に係る承継譲渡制限付株式又は承継新株予約権による給与についても、事前確定届出給与として損金算入の対象とされています

(法法34①二)。

また、この3類型化に伴い、確定した額に相当する適格株式又は適格新株予約権(下記イ(ロ)参照)を交付する旨の定めに基づいて支給する給与(確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式又は特定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を除きます。)は、Ⅰの確定した額の金銭を交付する旨の定めに基づいて支給する給与に該当するものとされています(法令69⑧)。

(注) 株式の場合、確定した額を交付直前の所定の時期の株価で除して適格株式の交付数を算定することになると考えられますが、除した結果Ⅰに満たない端数が生じた場合には、その適格株式とその端数に相当する金銭とを併せて支給する給与が全体として「確定した額に相当する適格株式を交付する旨の定めに基づいて支給する給与」に該当します。

イ 損金算入の要件

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給与は、次の要件の全てを満たすものが事前確定届出給与として損金の額に算入されることになります。

(イ) 税務署長に届出をしていること。

この届出の期限は、従前の事前確定届出給与と同様であり、原則として、株主総会、社員総会その他これらに準ずるもの(以下「株主総会等」といいます。)の決議をした日から1月を経過する日とされています(法令69④)。

(注1) 確定申告書の提出期限の延長の特例の改正に伴い、届出期限について所要の見直しが行われています。詳細は下記(5)をご参照ください。

(注2) 届出書の記載事項について、所要の見直しが行われています。詳細は下記ホ及び③をご参照ください。

なお、特定新株予約権(後述)による給与については、従前の特定譲渡制限付

株式による事前確定届出給与の届出不要となる要件と同様に、将来の役員に係るものとして一定の要件を満たすものは届出が不要とされています。具体的には、その役員の職務につき、株主総会等の決議（その職務の執行の開始の日から1月を経過する日までにされるものに限ります。）により所定の時期に確定した数の特定新株予約権を交付する旨の定め（その決議の日から1月を経過する日までに特定新株予約権を交付する旨の定めに限ります。）をした場合におけるその定めに基づいて交付されるものが、届出不要とされています（法34①二イ、令69③一）。また、この届出不要の要件に該当した特定新株予約権に係る承継新株予約権による給与及び届出に関する要件を満たした特定新株予約権に係る承継新株予約権による給与についても、届出不要とされています（令69③三）。

（注） 特定譲渡制限付株式による事前確定届出給与の届出不要となる要件は、内容の変更を伴う改正はされていません。また、届出に関する要件を満たした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について届出が不要であることが明確化されています（令69③二）。

（ロ） 交付される株式又は新株予約権が適格株式又は適格新株予約権であること。

適格株式とは市場価格のある株式又は市場価格のある株式と交換される株式でその内国法人又はその内国法人との間に支配関係がある法人が発行したものを、適格新株予約権とはその行使により市場価格のある株式が交付される新株予約権でその内国法人又はその内国法人との間に支配関係がある法人が発行したものを、それぞれいうこととされています（法34①二ロハ）。この「支配関係がある法

人」とは、その給与に係る株主総会等の決議をする日において、その日からその株式又は新株予約権を交付する日までの間、その内国法人と他の法人との間に当該他の法人による支配関係が継続することが見込まれている場合における当該他の法人とされています（法34⑦、令71の2）。

（注1） 市場価格のある株式と交換される株式とは、種類株式を使用する方式による特定譲渡制限付株式で、その取得の対価として市場価格のある株式が交付されるものを想定していません。

（注2） 関係を継続すべき期間の終期である「株式又は新株予約権を交付する日」は、特定譲渡制限付株式にあっては譲渡についての制限が解除される日とされ、特定新株予約権にあってはその行使が可能となる日とされています（令71の2）。

ロ 損金算入額

内国法人の役員の職務につき、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（定期同額給与、業績連動給与及び届出不要とされる給与を除きます。以下「確定数給与」といいます。）に係る費用の額は、特定譲渡制限付株式若しくは承継譲渡制限付株式又は特定新株予約権若しくは承継新株予約権による給与を除き、その交付した株式又は新株予約権と銘柄を同じくする株式又は新株予約権のその定めをした日における1単位当たりの価額にその交付した数を乗じて計算した金額（以下「交付決議時価額」といいます。）に相当する金額とされています（令71の3①）。

（注） 役員退職給与についても適用されます。

なお、交付決議時価額からは、その交付に際してその役員から払い込まれる金銭の

額及び給付を受ける金銭以外の資産（その職務につきその役員に生ずる債権を除きます。）の価額を除くこととされています（法令71の3①）。

確定数給与の支給として他の法人の株式又は新株予約権を交付した場合の譲渡損益の計算の基礎となる譲渡対価の額は、交付決議時価額に相当する金額とされ、確定数給与の支給として自己の株式を交付した場合の増加する資本金等の額となる対価の額は交付決議時価額に相当する金額とされています（法令71の3②）。

これに伴い、過大な役員給与の損金不算入制度のうち形式基準による損金不算入措置の適用上、確定数給与については、交付決議時価額を超える部分の金額を損金不算入とすることとされました（法令70一ロ）。

ハ 特定譲渡制限付株式による給与

確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式による給与について、特定譲渡制限付株式が適格株式に限定されました（法34①二）。

ニ 業績悪化改定事由の整備

業績悪化改定事由による事前確定届出給与に係る定めの内容の変更について、支給額を減額するもののほか、交付する株式又は新株予約権の数を減少させるものも、その変更の届出をすることによりその変更後の給与が事前確定届出給与に該当することとされました（法令69⑤）。

ホ 届出書の記載事項の整備

株式又は新株予約権による給与に係る当初届出及び変更届出に係る届出書の記載事項については、支給額に代えて、交付する株式又は新株予約権の銘柄、次の事項及び条件その他の内容とされました（法規22の3①三②三）。

(イ) 確定数給与に該当する場合には、その交付する数及び交付決議時価額

(ロ) 内国法人の役員の職務につき、所定の

時期に、確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式又は特定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該当する場合には、その金銭債権の額

② 除外される利益連動給与の範囲の見直し

上記(1)の改正に伴い、事前確定届出給与から、業績連動給与（改正前：利益の状況を示す指標を基礎として算定される額を支給する給与）を除外することとされました（法34①二）。これにより、特定譲渡制限付株式による給与で無償で取得される株式の数が役務の提供期間以外の事由により変動するものが、事前確定届出給与に該当しないこととなります。

(注1) 業績連動給与については、上記(1)②をご参照ください。

(注2) 特定譲渡制限付株式による給与については、平成28年度税制改正において、全ての譲渡制限が解除されるのが通常であるという前提で事前確定届出給与として整理されたものです。特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式による給与で無償で取得される株式の数が役務の提供期間以外の事由により変動するものについては、譲渡制限が解除されず無償取得されると見込まれる数の期待値を確率的に算出してこれに相当する部分を割り引いた金額を現物出資される金銭債権の額とすることが考えられますが、見積りの要素が大きく入る場合にそもそも「確定した額」といえるのかという解釈上の疑問が呈されていたのみならず、事前確定届出給与の趣旨に合致しないとの指摘もありました。そこで、実質的に同様の効果を得ることができる株式による後払いの業績連動給与を損金算入できることとする上記(1)の改正に合わせ、適正化されたものです。

③ 届出書の記載事項の整備

届出書の記載事項について、上記①ホのほか、次の整備が行われています。

イ 当初届出における事前確定届出給与以外の給与に関する事項について、上記(1)の改正等に伴い、記載の対象となる給与をその届出の対象となる事前確定届出給与に係る職務を執行する期間内の日の属する会計期間において支給する事前確定届出給与以外の給与とされ、業績連動給与又は金銭以外の資産による給与にあっては、各支給時期における支給額に代えてその概要が記載事項とされました(法規22の3①七)。

ロ 届出をする内国法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名が当初届出及び変更届出における記載事項であることが法令上明記されました(法規22の3①一②一)。

(4) 定期同額給与の見直し

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を控除した金額が同額である場合には、その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ました(法令69②)。

源泉税等の額とは、定期給与について源泉徴収をされる所得税の額、定期給与について特別徴収をされる地方税の額、健康保険法第167条第1項その他の法令の規定により定期給与の額から控除される社会保険料(所得税法第74条第2項に規定する社会保険料をいいます。)の額その他これらに類するものの額の合計額をいうこととされています(法令69②)。

(5) 確定申告書の提出期限の延長の特例の改正に伴う見直し

前述「一 確定申告書の提出期限の延長の特例」の改正に伴い、次の見直しが行われました。

① 定期同額給与の改定(臨時改定事由及び業績悪化改定事由によりされる改定を除きます。)の期限について、原則として当該事業

年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日とされていますが、確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている内国法人にあっては、その会計期間開始の日からその指定に係る月数に2を加えた月数を経過する日とされました(法令69①一イ)。

(注1) これに伴い、保険会社について、確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている場合には上記のとおりとなりますが、その指定を受けていない場合には、原則どおり上記の会計期間開始の日から3月を経過する日とされました。

(注2) 連結納税制度の場合には、連結親法人が連結確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている場合には上記のとおりとなりますが、その指定を受けていない場合であっても、次の場合に該当する場合には、上記の会計期間開始の日から4月を経過する日とされています(法令155、法規36の5①)。

イ その連結法人が会計監査人を置いている場合で、かつ、定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるもの(以下「定款等」といいます。)の定めにより各連結事業年度終了の日の翌日から3月以内にその連結法人の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合

ロ その連結法人に特別の事情があることにより各連結事業年度終了の日の翌日から3月以内にその連結法人の決算についての定時総会が招集されない常況にあることその他やむを得ない事情があると認められる場合

② 事前確定届出給与の当初届出の期限について、原則として、株主総会等の決議をした日(その日が役員職務の執行の開始の日後である場合には、その開始の日)から1月を経

過する日がその職務の執行の開始の日の属する会計期間開始の日から4月を経過する日後である場合にはその4月を経過する日とされていますが、確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている内国法人にあっては、その1月を経過する日がその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に係る月数に3を加えた月数を経過する日後である場合にはその3を加えた月数を経過する日とされました(法令69④一)。

(注1) これに伴い、保険会社について、確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている場合には上記のとおりとなりますが、その指定を受けていない場合には、原則どおり上記の1月を経過する日が上記の会計期間開始の日から4月を経過する日後である場合にはその4月を経過する日とされました。

(注2) 連結納税制度の場合には、連結親法人が連結確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている場合には上記のとおりとなりますが、その指定を受けていない場合であっても、上記①(注2)イ又はロの場合に該当する場合には、上記の会計期間開始の日から5月を経過する日とされています(法令155、法規36の5①)。この場合には、事前確定届出給与の当初届出に係る届出書の記載事項として、定款等の定め又は特別の事情若しくはやむを得ない事情の内容を記載することとされています(法規36の5②)。

③ 業績連動給与の報酬委員会の決定等の手続の期限について、原則として、職務執行期間開始日の属する会計年度開始の日から3月を経過する日とされていますが、確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている内国法人にあっては、その会計期間開始の日からその指定に係る月数に2を加えた月数を経過する日とされました(法令69⑬)。

(注1) これに伴い、保険会社について、確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている場合には上記のとおりとなりますが、その指定を受けていない場合には、原則どおり上記の会計期間開始の日から3月を経過する日とされました。

(注2) 連結納税制度の場合には、連結親法人が連結確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている場合には上記のとおりとなりますが、その指定を受けていない場合であっても、上記①(注2)イ又はロの場合に該当する場合には、上記の会計期間開始の日から4月を経過する日とされています(法令155、法規36の5①)。

(6) 譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例の見直し

① 役員を受ける法人と発行法人との関係の見直し

個人から役務の提供を受ける法人以外の法人が発行した特定譲渡制限付株式が交付される場合に、その役務の提供を受ける法人とその発行した法人との間に特定の関係がない場合にも本特例の対象となる特定譲渡制限付株式とされました(法法54①)。

(注) 役員に対して給与として特定譲渡制限付株式が交付された場合に損金の額に算入されるためには、上記(3)①イ(ロ)で述べたとおり、譲渡制限が解除されるまでの間役務の提供を受ける法人との間に支配関係が継続することが見込まれる必要があります。

また、これに伴い、特定譲渡制限付株式を発行した法人を被合併法人又は分割法人とする合併又は分割型分割が行われた場合において、その被合併法人の特定譲渡制限付株式を有する者に交付されるその合併に係る合併法人若しくはその合併の直前にその合併に係る合併法人との間にその合併法人の発行済株式

若しくは出資（自己が有する自己の株式又は出資を除きます。以下「発行済株式等」といいます。）の全部を保有する関係がある法人の譲渡制限付株式又はその分割法人の特定譲渡制限付株式を有する者に交付されるその分割型分割に係る分割承継法人若しくはその分割型分割の直前にその分割型分割に係る分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある法人の譲渡制限付株式が、承継譲渡制限付株式とされ、株式の保有関係の継続見込みは不要とされました（法法54①、法令111の2②）。

② 役務提供時期とされる時期の見直し

特定譲渡制限付株式について、給与等課税額が生ずることが確定した日（改正前：給与等課税事由が生じた日）において役務の提供を受けたものとするものとされました（法法54①）。譲渡制限が解除されていなくても、無償で取得される可能性がなくなった場合には、その時点において権利が確定したといえるので、そのなくなった日において役務の提供を受けたものとするものとされたものです。

（注）給与等課税額とは、給与所得、事業所得、退職所得又は雑所得に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額をいいます（法法54①、法令111の2③）。なお、非居住者については下記③をご参照ください。

③ 非居住者に対する特定譲渡制限付株式の取扱いの見直し

非居住者に対して交付されている特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式については、その非居住者が居住者であるとしたときにおける給与所得、事業所得、退職所得又は雑所得に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額が生ずることが確定した日に役務の提供を受けたものとするものとされました（法令111の2③）。これにより、非居住者に対する特定譲渡制限付株式による給与が、損金算入可能となります。

④ 確定数給与に該当する場合の役務提供額の整備

特定譲渡制限付株式による給与が確定数給与に該当する場合には、その特定譲渡制限付株式の交付が正常な取引条件で行われた場合におけるその役務の提供に係る費用の額は、交付決議時価額に相当する金額とされました（法令111の2④）。

(7) 新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例の見直し

① 新株予約権の範囲の明確化

権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されている新株予約権（以下「譲渡制限付新株予約権」といいます。）で次のいずれかに該当するものが本特例の対象となる特定新株予約権とされ、無償発行決議によるものが本特例の対象となることが明確化されました（法法54の2①）。

イ その譲渡制限付新株予約権と引換えにする払込みに代えて役務の提供の対価としてその交付を受ける個人に生ずる債権をもって相殺されること。

ロ 上記イのほか、その譲渡制限付新株予約権が実質的に役務の提供の対価と認められるものであること。

（注）上記ロには、有償発行された新株予約権も定義上は該当することとなりますが、特定新株予約権が交付された場合の役務の提供に係る費用の額の計算上、新株予約権の交付された時の価額から、役務の提供をした個人から払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産（上記イの債権を除きます。）の価額を含まないこととされる（法令111の3⑤）ため、新株予約権が有償発行された場合には従前どおり費用とされる金額はないこととなります。

② 役務を受ける法人と発行法人の関係の見直し

個人から役務の提供を受ける法人以外の法人が発行した特定新株予約権が交付される場合にも本特例の対象となる特定新株予約権とされました（法54の2①）。

(注) 役員に対して給与として特定新株予約権が交付された場合に損金の額に算入されるためには、上記(1)②及び(3)①イ(ロ)で述べたとおり、役務の提供を受ける法人との間にその行使が可能となるまでの間支配関係が継続することが見込まれる必要があります。

③ 非居住者に対する特定新株予約権の取扱いの見直し

非居住者に対して交付されている特定新株予約権又は承継新株予約権については、その非居住者が居住者であるとしたときにおける給与所得、事業所得、退職所得又は雑所得に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額が生じた日に役務の提供を受けたものとする事とされました（法令111の3②）。これにより、非居住者に対する特定新株予約権による給与が、損金算入可能となります。

(注) 特定新株予約権は、特定譲渡制限付株式と異なり、権利行使が可能となったとしても株価次第では行使されずに消滅する可能性が残るため、従前どおり給与等課税事由が生じた日に役務の提供を受けたものとする事とされています。

④ 確定数給与に該当する場合の役務提供額の整備

特定新株予約権による給与が確定数給与に該当する場合には、その特定新株予約権の交付が正常な取引条件で行われた場合におけるその役務の提供に係る費用の額は、交付決議時価額に相当する金額とされました（法令111の3③）。

4 適用関係

(1) 上記3(1)①、②（新株予約権に係る部分を除きます。）及び③、(3)①（新株予約権に係る部

分、イ(ロ)のうち特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付株式に係る部分、ロのうち退職給与に係る部分並びにハに係る部分を除きます。）、②（特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式による給与で無償で取得される株式の数が役務の提供期間以外の事由により変動するものを除外する部分を除きます。）及び③、(4)、(5)並びに(6)④の改正は、法人が平成29年4月1日以後にその支給に係る決議（その決議が行われない場合には、その支給）をする給与について適用し、法人が同日前にその支給に係る決議（その決議が行われない場合には、その支給）をした給与については、従前どおりとされています（改正法附則14①③、改正法令附則9①③）。

(2) 上記3(1)②（新株予約権に係る部分に限ります。）、(2)並びに(3)①（新株予約権に係る部分、イ(ロ)のうち特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付株式に係る部分、ロのうち退職給与に係る部分並びにハに係る部分に限ります。）及び②（特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式による給与で無償で取得される株式の数が役務の提供期間以外の事由により変動するものを除外する部分に限ります。）の改正は、法人が平成29年10月1日以後にその支給に係る決議（その決議が行われない場合には、その支給）をする給与について適用し、法人が同日前にその支給に係る決議（その決議が行われない場合には、その支給）をした給与については、従前どおりとされています（改正法附則14②③、改正法令附則9②③）。

(3) 上記3(6)（④を除きます。）及び(7)の改正は、法人が平成29年10月1日以後にその交付に係る決議（その決議が行われない場合には、その交付）をする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並びに特定新株予約権及びその特定新株予約権に係る承継新株予約権について適用し、法人が同日前にその交付に係る決議（その決議が行われない場合には、その交付）をした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

制限付株式並びに新株予約権及びその新株予約権に係る承継新株予約権については、従前どおりとされています（改正法附則15、改正法令附則10）。

（注）平成29年4月1日又は10月1日前に行われた給与の支給に係る決議に基づきこれらの日以後に交付する給与については改正前の制度が適用されますが、その決議の内容が具体的

な個別の者の給与額を定めず役位等により定められているものである場合において、これらの日以後に新たに役員に就任した者があるときは、その者の給与の支給に係る決議が形式的には一切されないことも考えられますが、その選任の決議がされたことをもってその者の給与の支給に係る決議がされたといえるため、改正後の制度が適用されると考えられます。

三 組織再編税制

1 改正前の制度の概要

(1) 適格組織再編成

次のいずれかに該当する組織再編成（合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換及び株式移転をいいます。）で、合併法人の株式以外の資産が交付されないこと等の対価要件に該当するものについては、適格組織再編成とし、移転資産の譲渡損益を計上しないこととされているほか、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時価評価資産についてはその評価益又は評価損を計上することとされています（法法2、62～62の6、62の9）。

① 完全支配関係がある法人間の組織再編成（現物分配はこの類型のみ）

② 支配関係がある法人間の組織再編成で、次の要件の全てに該当するもの

イ 移転事業に係る主要な資産及び負債が移転していること（主要資産等移転要件）。

（注）分割及び現物出資のみ

ロ 移転事業に係る従業者のうちその総数のおおむね80%以上の者が移転先法人の業務に従事することが見込まれていること（従業者引継要件）。

（注）株式交換及び株式移転については、完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること。

ハ 移転事業が移転先法人において引き続き営まれることが見込まれていること（事業

継続要件）。

（注）株式交換及び株式移転については、完全子法人の事業が引き続き営まれることが見込まれていること。

③ 共同で事業を営むための組織再編成として、次の要件の全てに該当するもの

イ 事業が相互に関連するものであること（事業関連性要件）。

ロ 各事業のそれぞれの売上金額等の割合がおおむね5倍を超えないこと（事業規模要件）又は移転元法人の役員等のいずれかと移転先法人の特定役員のいずれかが組織再編成後に移転先法人の特定役員となること（特定役員引継要件）。

（注）株式交換及び株式移転については、特定役員引継要件に代えて、完全子法人の特定役員の全てがその株式交換又は株式移転に伴って退任をするものでないこと（特定役員継続要件）。

ハ 移転事業に係る主要な資産及び負債が移転していること（主要資産等移転要件）。

（注）分割及び現物出資のみ

ニ 移転事業に係る従業者のうちその総数のおおむね80%以上の者が移転先法人の業務に従事することが見込まれていること（従業者引継要件）。

（注）株式交換及び株式移転については、完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること（従業者継続要件）。

ホ 移転事業が移転先法人において引き続き営まれることが見込まれていること（事業継続要件）。

（注） 株式交換及び株式移転については、完全子法人の主要な事業が引き続き営まれることが見込まれていること。

ヘ 組織再編成により交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれる者等が有する移転元法人又は完全子法人の株式の合計数が発行済株式等の総数の80%以上であること（株式継続保有要件）。

（注） 分社型分割及び現物出資の場合は、交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれていること。

ト 完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていること（支配関係継続要件）。

（注） 株式交換及び株式移転のみ

(2) 適格合併等が行われた場合の欠損金の引継ぎとその制限

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合又は内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合に、被合併法人又は残余財産が確定した法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、その合併法人である内国法人又は残余財産が確定した法人の株主である内国法人の適格合併の日の属する事業年度又は残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額とみなすことにより、その内国法人に引き継がれることとされています（法法57②）。

ただし、その被合併法人（合併法人との間に支配関係がある法人に限ります。）又は残余財産が確定した法人（被合併法人等）とその合併法人又は株主である法人（合併法人等）との間に支配関係が生じた日が合併法人等の適格合併

の日の属する事業年度開始の日の5年前の日又は残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日の5年前の日後であるときは、適格合併が共同で事業を営むための適格合併である場合を除き、被合併法人等の未処理欠損金額には、次の①及び②に掲げる金額は、含まないこととされています（法法57③、81の9②二）。

① 被合併法人等の事業年度のうちその被合併法人等と合併法人等との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度（支配関係事業年度）前の各事業年度で前9年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額

② 支配関係事業年度以後の各事業年度で前9年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に相当する金額

(3) 適格組織再編成等が行われた場合の欠損金の切捨て

内国法人とその内国法人との間に支配関係がある他の法人（支配関係法人）との間でその内国法人を合併法人等とする適格組織再編成等が行われた場合において、その内国法人と支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなった日とその内国法人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年前の日後であるときは、その適格組織再編成等が共同で事業を営むためのものに該当する場合を除き、その内国法人の次の①及び②の欠損金額は、ないものとする事とされています（法法57④）。

① 内国法人の事業年度のうちその内国法人と支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなった日（支配関係発生日）の属する事業年度（支配関係事業年度）前の各事業年度において生じた欠損金額

② 支配関係事業年度以後の各事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額

(4) 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

内国法人と支配関係法人との間でその内国法人を合併法人等とする特定適格組織再編成等が行われた場合において、支配関係発生日がその内国法人の特定適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後であるときは、その内国法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法62の7①）。

特定資産譲渡等損失額とは、次の①及び②の金額の合計額をいいます（法法62の7②）。

- ① 内国法人が支配関係法人から特定適格組織再編成等により移転を受けた資産でその支配関係法人が支配関係発生日前から有していたもの（特定引継資産）の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額
- ② 内国法人が支配関係発生日前から有していた資産（特定保有資産）の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から特定保有資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額

(5) 非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入

非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、その非適格合併等に伴い引継ぎを受けた従業者の退職給与債務引受額等を負債調整勘定の金額とするほか、その資産及び負債の時価純資産価額とその移転の対価の額との差額を資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額とすることとされています（法法62の8）。

2 改正の趣旨及び概要

「日本再興戦略2016（平成28年6月2日閣議決定）」においては、「ビジネスモデルの移り変わり

のスピードが劇的に拡大する中、イノベーションを生み出す研究開発、グローバル競争で勝つための有形・無形資産等への戦略的な投資、経営戦略に基づく先を見据えたスピード間のある事業再編等を加速するために必要な施策について検討を進め、制度的対応の必要性を含め、本年中を目途に結論を出し、次期通常国会を含め、早期の関連法案の提出も視野に、必要な措置を講ずる。」との記載がされています。近年我が国企業は、多角化度が高く規模が巨大な企業の営業利益率が欧米に比べて低いといった特徴があり、その要因として、多角化に際し、差別化や事業ポートフォリオの最適化等が不十分、事業の関連性が乏しいといった理由があると指摘されています。このため、このような企業を中心に、企業内の事業部門を分離して独立した企業とする、スピノフの必要性が増していると考えられます。

組織再編税制については、平成13年度の税制改正において、法人が、その有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのを原則としつつ、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、すなわち「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」と認められる場合は移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる、との考え方に基づき、①企業グループ内の組織再編成及び②共同事業を営むための組織再編成について、適格要件に該当する場合には、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることとされています。したがって、企業内の事業部門を分離して独立した企業とする分割は上記①②のいずれにも該当しないことから、非適格とされていました。

この点、「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」かどうかについて、現行の組織再編税制は、グループ経営の場合には、グループ最上位の法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあり（例えば、適格組織再編成における株式の保有関係に関する要件）、この考え方を踏まえれば、グループ最上位の法人（支配株主の

ない法人)の実質的な支配者はその法人そのものであり、その法人自身の分割であるスピノフについては、単にその法人が2つに分かれるような分割であれば、移転資産に対する支配が継続しているとして、適格性を認めうると考えられます。このような整理から、分割法人が行っていた事業の一部を分割型分割により新たに設立する分割承継法人において独立して行うための分割が適格分割とされました。また、これと同様の効果があると考えられる完全子法人の株式の全部の分配について、株式分配として組織再編成の一類型として位置づけた上、適格要件に該当するものについては現物分配法人における完全子法人株式の譲渡損益について課税しないこととするとともに、株主において帳簿価額の付替えをすることとされました。

次に、組織再編成の適格要件のうち対価要件について、組織再編成前に特定の株主が対象会社を支配している場合において、その特定の株主に対象会社が吸収される合併が行われるとき又はその特定の株主の対象会社に対する持株割合が減少しないときは、組織再編成により少数株主に株式以外の対価が交付されたとしても、その特定の株主が株式の所有を通じて対象会社の資産を支配している状態が変わりがないといえるため、移転資産に対する譲渡損益(保有資産に対する評価損益)を計上する必要はないと考えられることから、支配関係がある法人間の吸収合併及び株式交換の対価要件が緩和されました。

また、100%未満子法人の100%子法人化について、税法上の取扱いが統一されました。平成27年の会社法の改正により、全部取得条項付種類株式の端数処理による方法及び株式併合の端数処理による方法を100%子法人化の手段として用いることを前提とした整備が行われたほか、株式売渡請求の制度が導入されました。税法上、株式交換により100%子法人化する場合には、適格要件に該当しなければ完全子法人について時価評価課税がされる一方連結納税への欠損金の持込みができないこととされ、適格要件に該当すれば時価評価課

税はされない一方連結納税への欠損金の持込みが可能とされていますが、全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による場合には、時価評価課税はされない一方連結納税への欠損金の持込みもできないこととされていました。これらの方法は、子会社の意思決定を必要とすること、少数株主の個別の意思にかかわらず強制的に少数株主から子会社株式が取得されることという点において、単なる資産の売買・交換とは異なる共通点を有するものであり、課税上の不整合は望ましくないと考えられることから、全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による100%子法人化を組織再編成に係る税制の下に位置づけ、株式交換との間で税法上の取扱いが統一されました。

これらのほか、近年行われている多様な組織再編成に対応するため、分割型分割における株式の保有関係に関する要件の見直し、当初の組織再編成以後に2以上の組織再編成が行われることが見込まれている場合の当初の組織再編成の適格要件の見直しが行われるとともに、所要の適正化措置が講じられました。

3 改正の内容

(1) 独立して事業を行うための分割の適格分割への追加

一の法人のみが分割法人となる分割型分割に係る分割法人のその分割前に行う事業をその分割により新たに設立する分割承継法人において独立して行うための分割が、適格分割とされました(法法2十二の十一二)。

具体的には、分割型分割に該当する分割で単独新設分割であるもののうち、次の要件の全てに該当するものとされています(法令4の3⑨)。

① 分割の直前にその分割に係る分割法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がなく、かつ、その分割後にその分割に係る分割承継法人と他の者との間に当該他の者による支配関係があることとなることが見込まれて

いないこと。

上記の「他の者」は、その者が締結している民法第667条第1項に規定する組合契約、投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約及び有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項に規定する有限責任事業組合契約並びに外国におけるこれらの契約に類する契約（以下「組合契約」といいます。）並びに次の組合契約に係る他の組合員である者を含むこととされています（法令4の3⑨一）。

イ その者が締結している組合契約による組合が締結している組合契約

ロ 上記イ又は下記ハの組合契約による組合が締結している組合契約

ハ 上記ロの組合契約による組合が締結している組合契約

（注1） 他の者が個人である場合には、その個人との間に法人税法施行令第4条第1項に規定する特殊の関係のある者を含めて判定することとされています（法令4の3⑨一）。特殊の関係のある者とは、次の者となります（法令4①）。

(イ) 株主等の親族

(ロ) 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ハ) 株主等の使用人

(ニ) 上記(イ)から(ハ)までの者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

(ホ) 上記(ロ)から(ニ)までの者と生計を一にするこれらの者の親族

（注2） 上記イからハまでの組合には、組合に類するものを含みます（法令4の3⑨一イ）。

（注3） これは、移転資産が分割前後を通じて他の者によって支配されることがないこと、すなわち独立して事業を行うことを担保するための要件です。

② 分割前のその分割に係る分割法人の役員等

のいずれかがその分割後にその分割に係る分割承継法人の特定役員となることが見込まれていること。

役員等とは、役員及び社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役に準ずる者で法人の経営に従事している者をいい、その分割法人の重要な使用人（その分割法人の分割事業に係る業務に従事している者に限ります。）を含むこととされています（法令4の3④二⑧二⑨二）。また、特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3④二）。

（注1） これは、移転事業が分割前後において実質的に同一であることを担保するための要件であり、重要な使用人が含まれていることを除き、他の組織再編成における特定役員引継要件と同様です。

（注2） 重要な使用人とは、会社法においてその選解任につき取締役会の決定事項とされている重要な使用人（会社法362④三）と同様のものであり、具体的には、個別に総合的に判断することにはなりますが、通常、支店長、本店部長、執行役員といった者が該当するものと考えられます。このように重要な使用人を含めることとされているのは、近年、取締役の人数を減らすとともに重要な使用人を事業の責任者としている事例が一般化しつつあることによります。

③ 分割によりその分割に係る分割法人の分割事業に係る主要な資産及び負債がその分割に係る分割承継法人に移転していること。

（注1） 分割事業とは、分割法人の分割前に行う事業のうち、その分割により分割承継法人において行われることとなるものをいいます（法令4の3⑧一）。

（注2） これは、単なる資産の移転ではなく、独立した事業単位で移転していることを

担保するための要件であり、他の組織再編成における主要資産等移転要件と同様です。

- ④ 分割に係る分割法人のその分割の直前の分割事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者がその分割後にその分割に係る分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること。

(注) これは、単なる資産の移転ではなく、独立した事業単位で移転していることを担保するための要件であり、他の組織再編成における従業者引継要件と同様です。

- ⑤ 分割に係る分割法人の分割事業がその分割後にその分割に係る分割承継法人において引き続き行われることが見込まれていること。

(注) これは、単なる資産の移転ではなく、独立した事業単位で移転し、移転事業が分割前後において実質的に同一であることを担保するための要件であり、他の組織再編成における事業継続要件と同様です。

なお、「独立して事業を行うための分割」であることから、当初の組織再編成の後に他の組織再編成が行われることが見込まれている場合の要件の緩和措置は講じられていません。

上記において、分割法人の株主等に分割承継法人の株式の一部のみが交付される分割は適格分割にならないこととされています（法令4の3⑨）。これ以外の対価要件は他の適格分割と同様です。

- (注) 分割法人が分割型分割により交付すべき分割承継法人の株式の数に一に満たない端数が生ずる場合において、その端数に応じて金銭が交付されるときは、その端数に相当する部分は、分割承継法人の株式に含まれることとされています（法令139の3の2②）。したがって、端数に相当する部分のみが結果的に分割法人の株主等に交付されず、代わりに金銭が交付されたとしても、「分割法人の株主等に分割承継法人の株式の一部のみが交付される分割」や「分割承継法人の株式以外の資産が

交付される分割」には該当しません。

また、分割法人、分割承継法人及び分割法人の株主等の課税関係は、他の適格分割型分割と同様です。

(2) 株式分配に係る措置の創設

① 株式分配

株式分配とは、現物分配（剰余金の配当又は利益の配当に限ります。）のうち、その現物分配の直前において現物分配法人により発行済株式等の全部を保有されていた法人（以下「完全子法人」といいます。）のその発行済株式等の全部が移転するものをいいます（法法2十二の十五の二）。なお、適格現物分配との重複を避けるため、その現物分配により完全子法人の発行済株式等の移転を受ける者がその現物分配の直前においてその現物分配法人との間に完全支配関係がある者のみである場合におけるその現物分配を除くこととされています（法法2十二の十五の二）。

(注1) 発行済株式等とは、発行済株式又は出資をいい、自己の株式又は出資を除きます（法法2十二の七の五）。

(注2) 現物分配法人が株式分配により交付すべき完全子法人の株式に一に満たない端数が生ずる場合において、その端数に応じて金銭が交付されるときは、その端数に相当する部分は、完全子法人の株式に含まれることとされています（法令139の3の2③）。したがって、端数に相当する部分のみが結果的に現物分配法人の株主等に交付されなかったとしても、「発行済株式等の全部が移転するもの」に該当します。

② 適格株式分配

適格株式分配とは、完全子法人の株式のみが移転する株式分配のうち、完全子法人と現物分配法人とが独立して事業を行うための株式分配をいいます（法2十二の十五の三）。

具体的には、次の要件の全てに該当する株

式分配とされています（法令4の3⑯）。

イ 株式分配の直前にその株式分配に係る現物分配法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がなく、かつ、その株式分配後にその株式分配に係る完全子法人と他の者との間に当該他の者による支配関係があることとなることを見込まれていないこと。

上記の「他の者」は、その者が締結している組合契約及び次の組合契約に係る他の組合員である者を含むこととされています（法令4の3⑯一）。

(イ) その者が締結している組合契約による組合が締結している組合契約

(ロ) 上記(イ)又は下記(ハ)の組合契約による組合が締結している組合契約

(ハ) 上記(ロ)の組合契約による組合が締結している組合契約

(注1) 組合契約については、上記(イ)①をご参照ください。

(注2) 他の者が個人である場合には、その個人との間に法人税法施行令第4条第1項に規定する特殊の関係のある者を含めて判定することとされています（法令4の3⑯一）。特殊の関係のある者については、上記(イ)①（注1）をご参照ください。

(注3) 上記(イ)から(ハ)までの組合には、組合に類するものを含みます（法令4の3⑯一イ）。

(注4) これは、完全子法人が他の者によって支配されることがないこと、すなわち独立して事業を行うことを担保するための要件です。

ロ 株式分配前のその株式分配に係る完全子法人の特定役員全てがその株式分配に伴って退任をするものでないこと。

特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます（法令4の3

④二）。

(注) これは、完全子法人の事業が株式分配前後において実質的に同一であることを担保するための要件であり、株式交換又は株式移転における特定役員継続要件と同様です。

ハ 株式分配に係る完全子法人のその株式分配の直前の従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者がその完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること。

(注) これは、完全子法人の事業が株式分配前後において実質的に同一であることを担保するための要件であり、株式交換又は株式移転における従業者継続要件と同様です。

ニ 株式分配に係る完全子法人のその株式分配前に行う主要な事業がその完全子法人において引き続き行われることを見込まれていること。

(注) これは、完全子法人の事業が株式分配前後において実質的に同一であることを担保するための要件であり、株式交換又は株式移転における事業継続要件と同様です。

なお、「独立して事業を行うための株式分配」であることから、当初の組織再編成の後に他の組織再編成が行われることを見込まれている場合の要件の緩和措置は講じられていません。

分割型分割と同様に、完全子法人の株式が現物分配法人の発行済株式等の総数又は総額のうちを占めるその現物分配法人の各株主等の有するその現物分配法人の株式の数（出資にあつては、金額）の割合に応じて交付されるものに限り適格とする、按分交付要件が設けられています（法法2十二の十五の三）。

③ 適格株式分配による完全子法人株式の帳簿価額による譲渡

内国法人が適格株式分配によりその株主等

にその有する資産（完全子法人の株式）の移転をしたときは、その株主等にその移転をした資産のその適格株式分配の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法法62の5③）。すなわち、現物分配法人側でその移転した完全子法人の株式の譲渡損益が計上されないこととなります。

（注） 適格株式分配に該当しない株式分配（以下「非適格株式分配」といいます。）の場合には、原則どおり、完全子法人の株式の譲渡損益が計上されます（法法61の2①）。この場合の譲渡損益の計上時期は、その株式分配の日となります（法規27の3八）。

④ 現物分配法人における純資産の部

イ 適格株式分配

適格株式分配の場合には、現物分配法人の適格株式分配の直前のその適格株式分配によりその株主等に交付した完全子法人の株式の帳簿価額に相当する金額を、資本金等の額から減算し、利益積立金額は減算しないこととされました（法令8①十六、9①八）。

（注） 現行の利益積立金額は、欠損を生じた場合のほか、他の法人に引き継がれる場合及び株主等において配当（みなし配当を含みます。）とされる場合にのみ減算することとされており、適格株式分配の場合はこれらのいずれにも該当しない（株主等において配当に該当しないことについては後述）ことから、消去法的に利益積立金額ではない純資産の部の構成項目である資本金等の額を減算することとされたものです。

ロ 非適格株式分配

非適格株式分配の場合には、次の算式により計算した金額を資本金等の額から減算する（法令8①十七）とともに、その株式分配によりその現物分配法人の株主等に交付した完全子法人の株式その他の資産の価

額の合計額からその資本金等の額の減少額を減算した金額を利益積立金額から減算することとされました（法令9①八・十一）。

《算式》

$$\text{株式分配の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{株式分配の直前の完全子法人の株式の帳簿価額}}{\text{株式分配の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額}}$$

（注1） 株式分配の日以前6月以内に仮決算の中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその株式分配の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分母は、その中間申告書に係る中間期間の終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額とします。

（注2） 前事業年度終了の時（上記（注1）の場合には、中間期間の終了の時）から株式分配の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1項第1号又は第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目と投資簿価修正額を除きます。）が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とします。

（注3） 負債には新株予約権に係る義務を含みます。

（注4） 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額及び上記算式の分子の金額が0を超え、かつ、上記算式の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数がある場合にはこれを切り上げます。

（注5） 上記算式の分子の金額が0以下であ

る場合には、その分子の金額は0とします。

(注6) 上記算式の分子の金額が上記算式の分母の金額を超える場合(その分母の金額が0に満たない場合を除きます。)には、上記算式の分子の金額は、分母の金額と同じ金額とします。

(注7) 上記算式により計算した金額が交付した完全子法人の株式その他の資産の価額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額を資本金等の額の減少額とします。

ハ 種類資本金額

2以上の種類の株式を発行する法人が自己を現物分配法人とする株式分配を行った場合には、その株式分配により減算する資本金等の額をその法人の発行済株式等(その株式分配によってその価額が減少しなかったと認められる種類の株式を除きます。)のその株式分配の直後の価額の合計額で除し、これに各株式の種類ごとにその種類の株式(自己が有する自己の株式及びその株式分配によってその価額が減少しなかったと認められる種類の株式を除きます。)のその株式分配の直後の価額の合計額を乗じて計算した金額を、それぞれその種類の株式に係る種類資本金額から減算することとされています(法令8⑤)。

⑤ 株式分配に係る株主等の旧株の部分譲渡

内国法人が所有株式(その内国法人が有する株式をいいます。)を発行した法人の行った株式分配により完全子法人の株式その他の資産の交付を受けた場合には、その所有株式のうちその完全子法人の株式に対応する部分の譲渡を行ったものとみなすこととされました(法法61の2⑧)。このため、株式分配は受取配当等の益金不算入制度における配当等の額の基因となる剰余金の配当及び利益の配当から除外されています(法法23①一)。なお、譲渡損益の計上の日は、その株式分配の

日となります(法規27の3十二)。

イ 譲渡原価

譲渡原価は、その所有株式のその株式分配の直前の帳簿価額を基礎として計算した金額とされています(法法61の2⑧)。具体的には、その株式分配の直前のその所有株式の帳簿価額にその株式分配に係る上記④ロの算式の分数の割合を乗じて計算した金額(以下「完全子法人株式対応帳簿価額」といいます。)とされています(法令119の8の2①)。

(注) 基準日から完全子法人の株式の交付の日までの間に譲渡した現物分配法人の株式は所有株式に該当しないため、上記の計算の対象外です。

上記の所有株式を発行した法人(すなわち現物分配法人)は、株式分配を行った場合には、その所有株式を有していた法人に対し、その株式分配に係る上記の「割合」を通知しなければならないこととされています(法令119の8の2②)。

ロ 譲渡対価

(イ) 完全子法人の株式以外の資産が交付されなかった株式分配で、その株式が現物分配法人の発行済株式等の総数又は総額のうち占めるその現物分配法人の各株主等の有するその現物分配法人の株式の数又は金額の割合に応じて交付されたもの(以下「金銭等不交付株式分配」といいます。)

譲渡対価の額は、譲渡原価の額と同額とされます(法法61の2⑧)。したがって、部分譲渡による譲渡損益は生じません。

(ロ) 金銭等不交付株式分配以外の株式分配
金銭等不交付株式分配以外の株式分配の場合には、譲渡対価は、原則どおり、対価の額、すなわち交付を受けた完全子法人の株式その他の資産の価額から、後述のみなし配当の額を控除した金額とな

ります（法法61の2①）。

（注） 金銭等不交付株式分配以外の株式分配に係る現物分配法人とその株主等である内国法人との間に完全支配関係がある場合（親会社である現物分配法人の株式を他の子会社が有する場合は該当します。）のその内国法人が基準日から株式分配の日まで継続して有する現物分配法人の株式については、譲渡損益を計上しないこととされ（法法61の2⑰）、譲渡損相当額は資本金等の額の減算額（譲渡益相当額は資本金等の額の加算額）とされます（法令8①二十二）。

⑥ みなし配当

現物分配法人の株主等である法人が非適格株式分配により完全子法人の株式その他の資産の交付を受けた場合には、その交付を受けた資産の価額の合計額が現物分配法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその現物分配法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超える部分の金額は、配当等の額とみなすこととされました（法法24①三）。なお、適格株式分配の場合にはみなし配当の額はなく、源泉徴収もされません。

この「資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその現物分配法人の株式又は出資に対応する部分の金額」は、具体的には、次の算式により計算した金額とされています（法令23①三）。

《算式》

$$\begin{array}{l} \text{株式分配の} \\ \text{直前の資本} \\ \text{金等の額又} \\ \text{は連結個別} \\ \text{資本金等の} \\ \text{額} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{上記④ロ} \\ \text{の算式の} \\ \text{分数の割} \\ \text{合} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{その株主等がそ} \\ \text{の株式分配の直} \\ \text{前に有していた} \\ \text{その現物分配法} \\ \text{人のその株式分} \\ \text{配に係る株式の} \\ \text{数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{現物分配法人の} \\ \text{その株式分配に} \\ \text{係る株式の総数} \end{array}}$$

（注） 上記の分数の分子の「株式分配の直前」

は、資本の払戻しにおけるみなし配当の計算上の取扱いと同様であり、基準日となります。

なお、非適格株式分配に係る現物分配法人は、株主等である法人に対し、次の事項を通知しなければならないこととされています（法令23④）。

イ その金銭その他の資産の交付の基因となった事由、その事由の生じた日及びその支払に係る基準日における発行済株式等の総数

ロ その事由に係るみなし配当額に相当する金額の一株（口数の定めがある出資については、一口）当たり（口数の定めがない出資については、社員その他法人の各出資者ごと）の金額

⑦ 完全子法人の株式の取得価額

金銭等不交付株式分配により交付を受けたその株式分配に係る完全子法人の株式の取得価額は、その株式分配に係る現物分配法人の株式のその株式分配の直前の帳簿価額にその株式分配に係る上記④ロの算式の分数の割合を乗じて計算した金額とされました（法令119①八）。なお、上記⑥により計算したみなし配当の額がある場合にはその金額を、その完全子法人の株式の交付を受けるために要した費用がある場合にはその費用の額を、それぞれ加算した金額とすることとされています（法令119①八）。

（注） この計算により取得価額が算出されるのは、上記⑤ロ(イ)の適用がある所有株式に対応して交付を受けたものに限り、また、したがって、基準日後に譲渡した現物分配法人の株式に対応して交付を受けた完全子法人の株式の取得価額は、その取得の時点におけるその取得のために通常要する価額となります（法令119①二十七）。

⑧ 現物分配法人の株式の1単位当たりの帳簿価額

内国法人の有する株式（以下「旧株」とい

います。)を発行した法人を現物分配法人とする株式分配が行われた場合には、所有株式(その旧株を発行した法人の株式で、その株式分配の直後にその内国法人が有するものをいいます。)のその株式分配の直後の移動平均法により算出した1単位当たりの帳簿価額は、その旧株のその株式分配の直前の帳簿価額からその旧株に係る完全子法人株式対応帳簿価額を控除した金額をその所有株式の数で除して計算した金額とされました(法令119の3⑭)。

また、内国法人の有する有価証券(総平均法によりその1単位当たりの帳簿価額を算出するものに限り、)を発行した法人について、当該事業年度において株式分配があった場合には、当該事業年度開始の時からその株式分配の直前の時までの期間及びその株式分配があった時から当該事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその1単位当たりの帳簿価額を算出するものとされました(法令119の4①)。この場合において、その株式分配があった時において有するその有価証券の帳簿価額は、当該事業年度開始の時からその株式分配の直前の時までの期間を一事業年度とみなして総平均法により算出したその有価証券のその1単位当たりの帳簿価額にその株式分配の直前の時において有するその有価証券の数を乗じて計算した金額をその有価証券のその株式分配の直前の帳簿価額とみなして上記の移動平均法の場合の例により算出したその株式分配の直後のその1単位当たりの帳簿価額に、その株式分配の直後にその内国法人の有するその有価証券の数を乗じて計算した金額とすることとされています(法令119の4①後段)。

⑨ 適格株式分配に先立って行われる組織再編成に係る適格要件の整備

単独新設分社型分割後に分割承継法人を完全子法人とする適格株式分配を行うことが見

込まれている場合には、その単独新設分社型分割の時からその適格株式分配の直前の時まで分割法人と分割承継法人との間に分割法人による完全支配関係が継続することが見込まれていれば、その単独新設分社型分割に係る適格要件のうち完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件に該当することとされました(法令4の3⑥一ハ)。

単独新設現物出資後に被現物出資法人を完全子法人とする適格株式分配を行うことが見込まれている場合には、その単独新設現物出資の時からその適格株式分配の直前の時まで現物出資法人と被現物出資法人との間に現物出資法人による完全支配関係が継続することが見込まれていれば、その単独新設現物出資に係る適格要件のうち完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件に該当することとされました(法令4の3⑬一口)。

⑩ 他の制度における整備

イ 受取配当等の益金不算入

適格株式分配の直後に行われた配当等の額が関連法人株式等に係る配当等の額に該当するかどうかを判定する場合には、その適格株式分配に係る基準日の翌日から計算期間が開始することとして判定することとされました(法令22の3②、155の10②)。

ロ 親法人株式を交付する合併等における合併法人等が有する親法人株式のみなし譲渡

内国法人が自己を合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人とする合併、分割型分割又は株式交換(以下「合併等」といいます。)の対価として親法人株式を交付しようとする場合において、その合併等に係る契約をする日後に金銭等不交付株式分配により完全子法人の株式の移転を受け、その完全子法人の株式が親法人株式であるときは、その移転を受けた日において、その親法人株式をその移転を受けた日の価額で譲渡し、かつ、その価額で取得したものとみなすこととされました(法令119の11

の2②五)。

ハ 売買目的有価証券の範囲

内国法人が金銭等不交付株式分配により交付を受けたその金銭等不交付株式分配に係る完全子法人の株式で、その交付の基因となったその金銭等不交付株式分配に係る現物分配法人の株式が売買目的有価証券とされていたものは、売買目的有価証券とされました(法令119の12四)。

ニ 所得税額控除

非適格株式分配によるみなし配当に係る所得税の額は、所得税額控除による控除額の計算上、所有期間按分をしないこととさ

れました(法令140の2①一)。

(注) 株式分配において適格要件に該当する場合に経済実態に実質的な変更がないと考えることができるのは完全子法人の資産や事業であり、完全子法人の株式ではないことから、適格株式分配により株主が移転を受けた完全子法人の株式については、受取配当等の益金不算入制度における関連法人株式等の判定(法令22の3)や所得税額控除における所有期間按分(法令140の2②)に際し、株式分配前後の所有期間を通算することとはされていません。

○ 適格株式分配の処理例

現 物 分 配 法 人	完 全 子 法 人	現 物 分 配 法 人 の 法 人 株 主								
<p>現物分配法人の株式分配前貸借対照表</p> <table border="1"> <tr> <td>完全子法人株式 300 (含み益200)</td> <td>負債 400</td> </tr> <tr> <td>上記以外の 資産 700</td> <td>資本金等の額 400</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益積立金額 200</td> </tr> </table> <p>↓</p> <p>〔 資本金等の額 300 / 完全子法人株式 300 〕</p> <p>※資産の簿価譲渡：法62の5③ ※資本金等の額：法令8①十六</p> <p>(注) 資本金等の額300は、株主に交付した完全子法人株式の帳簿価額に相当する金額</p>	完全子法人株式 300 (含み益200)	負債 400	上記以外の 資産 700	資本金等の額 400		利益積立金額 200	<p>完全子法人の株式分配前後貸借対照表</p> <table border="1"> <tr> <td>資産 300 (含み益200)</td> <td>資本金等の額 300</td> </tr> </table>	資産 300 (含み益200)	資本金等の額 300	<p>〔例1〕旧株(帳簿価額@20)を1株有する株主の場合</p> <p>〔 新株 10 / 旧株 10 〕</p> <p>※株式の簿価譲渡：法61の2⑧、法令119①八</p> <p>譲渡対価 10 { <input checked="" type="checkbox"/> 新株 10 <input type="checkbox"/> 旧株 10 }</p> <p>〔例2〕旧株(帳簿価額@100)を1株有する株主の場合</p> <p>〔 新株 50 / 旧株 50 〕</p> <p>※株式の簿価譲渡：法61の2⑧、法令119①八</p> <p>譲渡対価 50 { <input checked="" type="checkbox"/> 新株 50 <input type="checkbox"/> 旧株 50 }</p> <p>(注) 旧株の譲渡原価10又は50は、旧株の帳簿価額20又は100に、現物分配法人の株式分配直前の簿価純資産価額600のうち完全子法人株式の帳簿価額300の占める割合を乗じた金額(法令119の8の2①)</p>
完全子法人株式 300 (含み益200)	負債 400									
上記以外の 資産 700	資本金等の額 400									
	利益積立金額 200									
資産 300 (含み益200)	資本金等の額 300									

○ 非適格株式分配の処理例

現物分配法人	完全子法人	現物分配法人の法人株主																										
<p>現物分配法人の株式分配前貸借対照表</p> <table border="1"> <tr> <td>完全子法人株式 300 (含み益200)</td> <td>負債 400</td> </tr> <tr> <td>上記以外の 資産 700</td> <td>資本金等の額 400</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益積立金額 200</td> </tr> </table> <p>・発行済株式数：10 ・一株の時価純資産価額：80</p> <p>↓</p> <table border="1"> <tr> <td>資本金等の額 200</td> <td>現金 100</td> </tr> <tr> <td>利益積立金額 400</td> <td>完全子法人株式 300</td> </tr> <tr> <td></td> <td>譲渡益 200</td> </tr> </table> <p>※資本金等の額：法令8①十七 ※利益積立金額：法令9①十一</p> <p>(注1) 資本金等の額200は、株式分配直前の資本金等の額400に、株式分配直前の簿価純資産価額600のうちに完全子法人株式の帳簿価額300の占める割合を乗じた金額 (注2) 利益積立金額400は、株主に対して交付した完全子法人株式の時価500と現金100の合計額600から減少資本金等の額200を減算した金額</p>	完全子法人株式 300 (含み益200)	負債 400	上記以外の 資産 700	資本金等の額 400		利益積立金額 200	資本金等の額 200	現金 100	利益積立金額 400	完全子法人株式 300		譲渡益 200	<p>完全子法人の株式分配前後貸借対照表</p> <table border="1"> <tr> <td>資産 300 (含み益200)</td> <td>資本金等の額 300</td> </tr> </table>	資産 300 (含み益200)	資本金等の額 300	<p>[例1] 旧株(帳簿価額@20)を1株有する株主の場合</p> <table border="1"> <tr> <td>現金 10</td> <td>配当 40</td> </tr> <tr> <td>新株 50</td> <td>旧株 10</td> </tr> <tr> <td></td> <td>譲渡益 10</td> </tr> </table> <p>※株式の時価譲渡：法61の2⑧、法令119の8の2① ※みなし配当：法24①三、法令23①三</p> <p>配当 { 現金10 譲渡対価 40 } 譲渡対価 { 新株50 20 } { 譲渡益10 旧株10 }</p> <p>[例2] 旧株(帳簿価額@100)を1株有する株主の場合</p> <table border="1"> <tr> <td>現金 10</td> <td>配当 40</td> </tr> <tr> <td>新株 50</td> <td>旧株 50</td> </tr> <tr> <td>譲渡損 30</td> <td></td> </tr> </table> <p>※株式の時価譲渡：法61の2⑧、法令119の8の2① ※みなし配当：法24①三、法令23①三</p> <p>配当 { 現金10 譲渡対価 40 } 譲渡対価 { 新株50 20 } { 譲渡損30 旧株50 }</p> <p>(注) 旧株の譲渡原価10又は50は、旧株の帳簿価額20又は100に、現物分配法人の株式分配直前の簿価純資産価額600のうちに完全子法人株式の帳簿価額300の占める割合を乗じた金額(法令119の8の2①)</p>	現金 10	配当 40	新株 50	旧株 10		譲渡益 10	現金 10	配当 40	新株 50	旧株 50	譲渡損 30	
完全子法人株式 300 (含み益200)	負債 400																											
上記以外の 資産 700	資本金等の額 400																											
	利益積立金額 200																											
資本金等の額 200	現金 100																											
利益積立金額 400	完全子法人株式 300																											
	譲渡益 200																											
資産 300 (含み益200)	資本金等の額 300																											
現金 10	配当 40																											
新株 50	旧株 10																											
	譲渡益 10																											
現金 10	配当 40																											
新株 50	旧株 50																											
譲渡損 30																												

(3) 吸収合併及び株式交換における対価要件の見直し

以下のとおり、吸収合併及び株式交換の適格要件について、合併法人又は株式交換完全親法人の被合併法人又は株式交換完全子法人に対する持株割合が3分の2以上の場合には、金銭その他の資産の交付がある場合にも適格合併又は適格株式交換の要件のうち対価要件を満たすこととされました。

(注) この見直しは、上記2で述べたとおり、組織再編成の前後において支配の継続があると考えられる場面について対価要件が緩和されたものです。したがって、支配をしている側の法人に株式以外の資産が交付される場面は対価要件の緩和の対象外とされています。すなわち、新設合併、分割型分割及び株式移転については、支配をしている側の法人に株式以外の資産を交付しないためには株主ごとの対価が異なることとする必要がありますが、組織再編成の対価が株主ごとに異なるのは租

税回避防止の観点から問題があることにより今回の緩和の対象外とされ、分社型分割及び現物出資については、そもそも対価を受ける法人が1法人であることにより、また、グループ内における資産の譲渡損益の繰延べ(法61の13)の対象を100%グループに限定している中で組織再編成として行う場合にのみ株式以外の資産を対価とする50%超グループ内取引について譲渡損益課税の繰延措置を講ずるのは整合的でないことにより、今回の緩和の対象外とされています。

① 吸収合併

適格合併となる要件のうち合併の対価の範囲に、合併の直前において合併法人が被合併法人の発行済株式等の総数又は総額の3分の2以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合における合併法人以外の株主等に交付される金銭その他の資産が追加されました(法2十二の八)。

② 株式交換

適格株式交換となる要件のうち株式交換の対価の範囲に、株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式の総数の3分の2以上に相当する数の株式を有する場合における株式交換完全親法人以外の株主に交付される金銭その他の資産が追加されました（法法22の十七）。

（注）発行済株式からは、株式交換完全子法人が有する自己の株式を除くこととされています（法法22の十七）。

③ 少数株主における課税関係

合併又は株式交換において株主における旧株（被合併法人又は株式交換完全子法人の株式）の譲渡損益を計上しないための要件は改正されていません（法法61の2②⑨、法令119①五・九）。したがって、少数株主においては、旧株の譲渡損益が計上されます（法法61の2①）。

なお、合併法人又はその親法人の株式以外の資産が交付されなかった合併を「金銭等不交付合併」ということとされ（法法61の2②）、株式交換完全親法人又はその親法人の株式以外の資産が交付されなかった株式交換を「金銭等不交付株式交換」ということとされています（法法61の2⑨）。

（注1）金銭等不交付合併又は金銭等不交付株式交換に該当するかどうかは、従前どおり、剰余金の配当等として交付された金銭その他の資産及び反対株主に対する買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産を除いて判定することとされています（法法61の2②⑨）。

また、適格合併に係る被合併法人の株主等については、金銭その他の資産の交付を受けた場合にもみなし配当課税を行わないこととされています（法法24①一）。

（注2）適格合併については、平成22年度税制改正により、合併対価は税制上も私法上と同様に直接被合併法人の株主等に交付されたこととして取り扱うこととされ、

今回もこの取扱いに変更はないことによります。

④ 合併法人の純資産の部

合併法人の適格合併（親法人の株式のみを交付するものを除きます。）により増加する資本金等の額は、次のイに掲げる金額から次のロ及びハに掲げる金額を減算した金額とされました（法令8①五）。

イ 被合併法人の適格合併の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度終了の時ににおける資本金等の額又は連結個別資本金等の額

ロ 株主等に交付した金銭並びに金銭及び合併法人の株式以外の資産の価額の合計額

ハ 抱合株式の適格合併の直前の帳簿価額

また、合併法人の適格合併（親法人の株式のみを交付するものを除きます。）により増加する利益積立金額は、次のイに掲げる金額から次のロからホまでに掲げる金額を減算した金額とされました（法令9①二）。

イ 適格合併により被合併法人から移転を受けた資産のその適格合併の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度終了の時の帳簿価額

ロ 適格合併により被合併法人から移転を受けた負債のその適格合併の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度終了の時の帳簿価額

ハ 適格合併により増加した資本金等の額

ニ 株主等に交付した金銭並びに金銭及び合併法人の株式以外の資産の価額の合計額

ホ 抱合株式の適格合併の直前の帳簿価額

⑤ 株式交換完全親法人の株式交換完全子法人の株式の取得価額及び純資産の部

株式交換完全親法人が金銭等不交付株式交換に該当しない適格株式交換により取得した株式交換完全子法人の株式の取得価額は、その取得の時ににおけるその株式の取得のために通常要する金額とされました（法令119①十・二十七）。

株式交換完全親法人の適格株式交換（親法人の株式のみを交付するものを除きます。）により増加する資本金等の額は、次のイに掲げる金額から次のロ及びハに掲げる金額を減算した金額とされました（法令8⑩十）。

イ 株式交換完全子法人の株式の取得価額

ロ 株主に交付した金銭並びに金銭及び株式交換完全親法人の株式以外の資産の価額の合計額

ハ 株式交換完全子法人の適格株式交換により消滅した新株予約権に代えてその株式交換完全親法人の新株予約権を交付した場合のその株式交換完全子法人のその消滅の直前のその消滅をした新株予約権の帳簿価額

⑥ 他の制度における整備

次の制度においては、それぞれ次に述べるとおり、適格合併又は適格株式交換を金銭等不交付合併又は金銭等不交付株式交換に限ることとされました。

イ 親法人株式の譲渡損益

自己を合併法人又は株式交換完全親法人とする適格合併又は適格株式交換により合併親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式を交付した場合のこれらの株式の譲渡損益を計上しないこととする措置の対象となる適格合併又は適格株式交換は、金銭等不交付合併又は金銭等不交付株式交換に限ることとされました（法法61の2⑥⑩）。したがって、例えば、少数株主に対して金銭と合併親法人株式の両方を交付した場合には、金銭等不交付合併に該当せず、合併親法人株式の譲渡損益が計上されます。

ロ 親法人株式のみなし譲渡損益

親法人株式を交付する合併又は株式交換により交付すべき親法人の株式の数に1に満たない端数がある場合において、その端数に相当する親法人の株式を有していないときに、空売りを行ったものとみなされる親法人の株式のその譲渡対価の額を直前の帳簿価額に相当する金額とする適格合併又

は適格株式交換は、金銭等不交付合併又は金銭等不交付株式交換に限ることとされました（法令119の10②）。

ハ 連結子法人株式の投資簿価修正における譲渡等修正事由

譲渡等修正事由のうち他の連結法人の株式の譲渡について、譲渡等修正事由から除かれる適格株式交換による譲渡は、金銭等不交付株式交換に限ることとされました（法令9②一ハ）。また、譲渡等修正事由のうち他の連結法人との間の連結完全支配関係の喪失について、譲渡等修正事由から除かれる他の連結法人を被合併法人とする適格合併は、金銭等不交付合併に限ることとされました（法令9②三イ）。

(4) 完全子法人化の課税関係の統一

全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による完全子法人化について、以下に述べるとおり、組織再編税制の下に位置づけ、株式交換と同様の適格要件に該当しない場合にはその有する資産の時価評価課税の対象とする一方、その適格要件に該当する場合には連結納税への欠損金の持込みを可能とすることとされました。

① 株式交換等

株式交換等とは、株式交換及び次のイからハまでに掲げる行為によりそれぞれイからハまでの法人（③において「対象法人」といいます。）がそれぞれイ若しくはロの最大株主等である法人又はハの一の株主等である法人との間に完全支配関係を有することとなることをいいます（法法2十二の十六）。

イ 全部取得条項付種類株式に係る取得決議によりその取得の対価としてその全部取得条項付種類株式を発行した法人の最大株主等以外の全ての株主等（その法人及びその最大株主等との間に完全支配関係がある者を除きます。）に1に満たない端数の株式以外のその法人の株式が交付されないこと

となる場合のその取得決議

(注1) 全部取得条項付種類株式とは、ある種類の株式について、これを発行した法人が株主総会その他これに類するものの決議によってその全部の取得をす
る旨の定めがある場合のその種類の株式をいいます(法法22の十六イ)。

(注2) 取得決議とは、上記(注1)の決議をいいます(法法22の十六イ)。

(注3) 最大株主等とは、全部取得条項付種類株式を発行した法人以外のその法人の株主等のうちその有するその法人の株式の数が最も多い者をいいます(法法22の十六イ)。

ロ 株式の併合で、その併合をした法人の最大株主等以外の全ての株主等(その法人及びその最大株主等との間に完全支配関係がある者を除きます。)の有することとなるその法人の株式の数が1に満たない端数となるもの

(注) 最大株主等とは、株式の併合をした法人以外のその法人の株主等のうちその有するその法人の株式の数が最も多い者をいいます(法法22の十六ロ)。

ハ 株式売渡請求に係る法人の承認により法令(外国の法令を含みます。)の規定に基づきその法人の発行済株式等(その請求を行った一の株主等又はその一の株主等との間に完全支配関係がある者が有するものを除きます。)の全部がその請求を行った一の株主等に取得されることとなる場合のその承認

(注) 株式売渡請求とは、法人の一の株主等がその法人の承認を得てその法人の他の株主等(その法人及びその一の株主等との間に完全支配関係がある者を除きます。)の全てに対して法令(外国の法令を含みます。)の規定に基づいて行うその法人の株式の全部を売り渡すことの請求をいいます(法法22の十六ハ)。会社法

に基づく株式売渡請求のほか、イギリス会社法第979条以下に基づく株式強制取得制度など外国における同様の制度もこれに該当します。

② 株式交換等の日

株式交換以外の株式交換等は「完全支配関係を有することとなること」とされています。したがって、株式交換等の日は、上記①イの取得決議の日や上記①ロの併合の日ではなく、端数処理が完了して完全子会社化した日となります。上記①ハの場合は取得する日(会社法に基づく株式売渡請求の場合は、同法第179条の2第1項第5号の「取得日」となると考えられます。

③ 株式交換等完全子法人

株式交換等完全子法人とは、株式交換完全子法人及び株式交換等(株式交換を除きます。)に係る対象法人をいいます(法法22の六の二)。すなわち、株式交換等により完全子法人となった法人です。

④ 株式交換等完全親法人

株式交換等完全親法人とは、株式交換完全親法人並びに株式交換等(株式交換を除きます。)に係る上記①イ及びロの最大株主等である法人並びに上記①ハの一の株主等である法人をいいます(法法22の六の四)。

⑤ 適格要件

株式交換以外の株式交換等の適格要件は、支配関係がある法人間で行う株式交換と同様です。

(注) 適格要件については、下記(7)のとおり見直されており、その見直し後の支配関係がある法人間で行う株式交換の適格要件と同様になります。

ただし、対価要件について、次の対価を交付した場合にも適格要件に該当することとされています(法法22の十七)。

イ 上記①イの取得の価格の決定の申立てに基づいて交付される金銭その他の資産

ロ 上記①ロの併合に反対する株主等に対す

るその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産

ハ 上記①ハの取得の対価として交付される金銭その他の資産

(注) 上記①イ及びロにおいて、1に満たない端数の株式の対価として金銭が交付されても、対価要件を満たさないことにはなりません。したがって、対価要件を満たさないこととなるのは、上記①イの取得決議による旧株の取得の対価として取得をする法人の株式以外の資産を交付した場合となります。

⑥ 連結納税の開始・連結納税への加入に伴う資産の時価評価

次のイ及びロに掲げる法人が連結納税の開始に伴う資産の時価評価の除外法人とされ(法法61の11①)、次のハ及びニに掲げる法人が連結納税への加入に伴う資産の時価評価の除外法人とされました(法法61の12①)。

イ 内国法人(連結親法人となろうとする法人)又は完全子法人を株式交換等完全親法人とする適格株式交換等が最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に行われ、かつ、その適格株式交換等の日からその開始の日まで継続してその内国法人とその適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人であった法人との間にその内国法人による完全支配関係がある場合のその法人

ロ 内国法人(連結親法人となろうとする法人)が最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に適格株式交換等により法人との間にその内国法人による完全支配関係を有することとなり、かつ、その適格株式交換等の日からその開始の日まで継続してその内国法人とその法人との間にその内国法人による完全支配関係がある場合のその法人

(注) この法人は、最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日(その法人が同日

からその適格株式交換等の日までの間に設立された法人である場合には、その設立の日)からその適格株式交換等の日まで継続してその適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人との間にその株式交換等完全子法人による完全支配関係があった法人に限ります。

ハ 連結親法人又は連結子法人が適格株式交換等により法人の発行済株式の全部を有することとなった場合のその法人

ニ 連結親法人が適格株式交換等により法人との間にその連結親法人による完全支配関係を有することとなった場合のその法人

(注) この法人は、適格株式交換等の日の5年前の日(その法人が同日からその適格株式交換等の日の前日までの間に設立された法人である場合には、その設立の日)からその適格株式交換等の日の前日まで継続してその適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人との間にその株式交換等完全子法人による完全支配関係があった法人に限ります。

なお、これに伴い、上記イからニまでに掲げる法人は、連結納税への欠損金の持込みが可能となる特定連結子法人となります(法法81の9②一)。

⑦ 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等

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の対象に、株式交換以外の株式交換等で適格要件に該当しないものが追加されました(法法62の9①)。対象資産、評価損益の取扱い等は非適格株式交換及び非適格株式移転と同様です。

(注) 対象資産について、下記(5)のとおり見直しが行われています。

なお、長期割賦販売等に係る繰延損益の計上並びに租税特別措置法及び震災税特法の圧縮記帳に係る特別勘定の取崩しについても、非適格株式交換及び非適格株式移転と同様と

されています（法法63④、措法64の2⑩等）。

⑧ 株式交換等完全親法人以外の旧株主の課税関係

株式交換完全子法人以外の株式交換等完全子法人の旧株主のうち、株式交換等完全親法人以外の法人の課税関係については、基本的に従前どおりです。したがって、上記①イの全部取得条項付種類株式の端数処理の場合には、取得決議による旧株の譲渡については法人税法第61条の2第14項の要件を満たせば譲渡損益課税が繰り延べられ、端数処理については通常の譲渡として譲渡損益が計上されます（法法61の2①）。上記①ロの株式の併合の端数処理の場合には、併合そのものでは譲渡損益は発生せず1単位当たり帳簿価額の付替えのみが生じ（法令119の3⑦、119の4①）、端数処理については通常の譲渡として譲渡損益が計上されます（法法61の2①）。上記①ハの株式売渡請求の場合には、取得された株主の旧株の譲渡については通常の譲渡として譲渡損益が計上されます（法法61の2①）。

（注1） 上記①イ及びロの端数処理並びに上記①ハの売渡請求により譲渡した旧株の譲渡損益の計上日は、株式交換等の日（上記②）となります（法規27の3十三）。

（注2） 上記①イの全部取得条項付種類株式の端数処理における反対株主のみなし配当について下記(6)の改正が行われています。

⑨ 株式交換等完全親法人の課税関係

株式交換等完全親法人の課税関係について、特別な規定は設けられていません。したがって、上記①イの全部取得条項付種類株式の端数処理の場合には、取得決議による旧株の譲渡については法人税法第61条の2第14項の要件を満たせば譲渡損益課税が繰り延べられ、端数の合計数に相当する数の株式の売却先としてこれを取得した場合にはその取得価額はその取得の時ににおけるその株式の取得のために通常要する金額となります（法令119①

二十七）。上記①ロの株式の併合の端数処理の場合には、併合そのものでは譲渡損益は発生せず1単位当たり帳簿価額の付替えのみが生じ（法令119の3⑦、119の4①）、端数の合計数に相当する数の株式の売却先としてこれを取得した場合にはその取得価額はその取得の時ににおけるその株式の取得のために通常要する金額となります（法令119①二十七）。上記①ハの株式売渡請求の場合には、取得した株式の取得価額はその取得の時ににおけるその株式の取得のために通常要する金額となります（法令119①二十七）。

（注） 株式売渡請求による取得の対価として有価証券を交付した場合のその有価証券の譲渡損益の計上時期は株式交換等の日とされています（法規27の3六）。ただし、我が国の会社法における株式売渡請求による取得の対価は金銭に限られています。

⑩ 他の制度における整備

特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用における特定支配関係から除かれる事由について、適格株式交換以外の適格株式交換等によって生じたものが追加されました（法令113の2⑤一）。

(5) 時価評価資産の範囲の見直し

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について、時価評価の対象となる資産の範囲から、資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産が除外されました（法令123の11①四）。

なお、1,000万円に満たないかどうかの判定は、資産を次のように区分して行うこととされています（法規27の15①、27の16の2）。

① 金銭債権については、1の債務者ごとに区分します。

② 減価償却資産については、次の区分に応じそれぞれ次によります。

イ 建物については、1棟ごとに区分し、区分所有されている建物についてはその区分

所有された部分ごとに区分します。

ロ 機械及び装置については、1の生産設備又は1台若しくは1基（通常1組又は1式をもって取引の単位とされるもの）については、1組又は1式）ごとに区分します。

ハ その他の減価償却資産については、上記イ又はロに準じて区分します。

③ 土地及び土地の上に存する権利（以下「土地等」といいます。）については、土地等を1筆ごとに区分し、一体として事業の用に供される一団の土地等にあつてはその一団の土地等ごとに区分します。

④ 有価証券については、その銘柄の異なるごとに区分します。

⑤ その他の資産については、通常取引の単位を基準として区分します。

(注1) 連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価についても同様の改正が行われています。後述「七 その他」の5をご参照ください。

(注2) この改正は、上記(4)⑦の改正による時価評価対象の拡大を受けて、事務負担に配慮するため、帳簿価額が少額である資産を一律で対象外とするものです。これにより、未計上の自己創設の営業権は時価評価の対象外となります。

(注3) 欠損金の引継ぎ及び切捨て並びに特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の各制度における特例計算（法令113、123の9）において時価純資産価額を算定する際には、引き続き自己創設の営業権を含めます。

(6) 全部取得条項付種類株式の端数処理に係るみなし配当

みなし配当の額が生ずる事由となる自己の株式の取得から除外される特定の事由による取得における事由に、全部取得条項付種類株式を発行する旨の定めを設ける定款等の変更に反対する株主等の買取請求に基づく買取りが追加されました（法令23⑩十）。

なお、上記の買取りは、その買取請求の時に、全部取得条項付種類株式の取得決議に係る取得対価の割当てに関する事項がその株主等に明らかにされている場合におけるその買取りに限ることとされ、この取得対価の割当てに関する事項はその株主等に交付するその買取りをする法人の株式の数が1に満たない端数となるものに限ることとされています。また、「株主等に明らかにされている場合」からは、交付を受ける株式の価額と譲渡をした株式との価額とがおおむね同額となっていないと認められる場合を除くこととされています（法令23⑩十）。

これは、全部取得条項付種類株式の端数処理を用いた完全子会社化において、全部取得条項付種類株式を発行する旨を定める定款変更の決議及び全部取得条項付種類株式の取得決議が同一の株主総会で行われることが通常ですが、少数株主が、前者に反対して買取請求をする場合にはみなし配当の額が生ずることとされ、後者に反対して価格の決定の申立てをする場合及びこれらの決議に反対せず端数株式の交付を受けて端数処理を受ける場合にはみなし配当の額が生じないこととされていた不整合を解消するものです。

(7) 適格要件の見直し

① 完全支配関係又は支配関係がある法人間で行われる分割型分割に係る株式の保有関係に関する要件の見直し

完全支配関係又は支配関係がある法人間で行われる分割型分割に係る株式の保有関係に関する要件について、支配株主と分割法人との間の完全支配関係又は支配関係が継続することが見込まれていることが不要とされました。

具体的には、以下のとおりです。

イ 分割前に分割法人と分割承継法人との間に分割承継法人による完全支配関係又は支配関係がある吸収分割型分割については、分割後の関係の継続が不要とされました

(法令4の3⑥一イ⑦一イ)。

(注1) 吸収分割型分割は、法人税法第62条の6第1項の分割対価の一部のみをその株主等に交付する分割(以下「中間型分割」といいます。)を除くこととされています(法令4の3⑥一イ⑦一イ)。

(注2) 無対価分割の場合には、完全支配関係は、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係に限られ、支配関係は、分割承継法人及びその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する者が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係に限られています(法令4の3⑥一イ⑦一イ)。

(注3) 移転資産に対する支配の継続という観点では分割型分割に係る分割法人との間の関係の継続を求める理由に乏しいことを踏まえた改正であり、これにより、完全子法人から完全親法人への資産の移転においてその後の関係の継続が不要となる点で適格分割型分割と適格現物分配とが同様となります。

ロ 分割前に分割法人と他の分割法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係又は支配関係がある複数新設分割について、他方の法人(分割法人と他の分割法人のうち、そのいずれか一方の法人以外の法人をいいます。)が分割対価資産の全部をその株主等に交付した法人である場合には、分割後の株式の保有関係は、そのいずれか一方の法人と分割承継法人との間にそのいずれか一方の法人による完全支配関係又は支配関係が継続することとされました(法令4の3⑥一ニ(1)⑦一ニ(1))。

(注) 複数新設分割における株式の保有関係は条文上不明確な部分もありましたので、上記の改正に合わせ、規定の整備が行われ、上記以外の場合には、分割後の株式の保有関係は、他方の法人と分割承継法人との間にそのいずれか一方の法人によ

る完全支配関係又は支配関係が継続することとされました(法令4の3⑥一ニ(2)⑦一ニ(2))。

ハ 分割前に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係又は支配関係がある吸収分割型分割については、分割後の株式の保有関係は、分割後にその同一の者と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係又は支配関係が継続することとされ、分割後のその同一の者と分割法人との間の関係の継続が不要とされました(法令4の3⑥二イ⑦二)。

(注1) 吸収分割型分割は、中間型分割を除くこととされています(法令4の3⑥二イ)。

(注2) 無対価分割の場合には、完全支配関係又は支配関係は、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係、一の者が分割法人及び分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係並びに分割承継法人及びその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する者が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係に限られています(法令4の3⑥二イ)。

ニ 分割後に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係又は支配関係がある単独新設分割型分割については、分割後の株式の保有関係は、分割後にその同一の者と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係又は支配関係が継続することとされ、分割後のその同一の者と分割法人との間の関係の継続が不要とされました(法令4の3⑥二ハ(1)⑦二)。

(注) 単独新設分割型分割は、中間型分割を除くこととされています(法令4の3⑥二ハ(1))。

ホ 分割前に分割法人と他の分割法人との間に同一の者による完全支配関係又は支配関係がある複数新設分割については、分割後

の株式の保有関係は、分割後にその分割法人及び他の分割法人並びに分割承継人とその同一の者との間にその同一の者による完全支配関係又は支配関係が継続することとされました（法令4の3⑥二ニ⑦二）。

（注） 分割法人及び他の分割法人のうち、分割後に同一の者との間に完全支配関係又は支配関係が継続する必要があるものからは、分割対価資産の全部をその株主等に交付した法人を除くこととされています（法令4の3⑥二ニ）。したがって、複数の分割法人のうち一部又は全法人が分割対価資産の全部をその株主等に交付した場合には、その全部を交付した法人は、同一の者との間の完全支配関係又は支配関係の継続が不要となります。

② 共同で事業を行うための合併等に係る株式継続保有要件の見直し

共同で事業を行うための合併、分割型分割、株式交換及び株式移転（以下「合併等」といいます。）に係る株式継続保有要件について、合併等により交付される合併法人の株式のうち支配株主に交付されるもの（以下「対価株式」といいます。）の全部が支配株主により継続して保有されることが見込まれていることとされました（法令4の3④五⑧六イ⑳五㉔五）。

（注1） 合併法人の株式等とは、合併法人の株式若しくは合併親法人株式のいずれか一方の株式、分割承継法人の株式若しくは分割承継親法人株式のいずれか一方の株式、株式交換完全親法人の株式若しくは株式交換完全支配親法人株式のいずれか一方の株式又は株式移転完全親法人の株式をいい、議決権のないものを除くこととされています（法令4の3④五⑧六イ⑳五㉔五）。また、会社法第135条第3項その他の法令の規定によりその株主等による保有の制限をされる株式及び合併法人の親法人、分割承継法人の親法人又は

株式交換完全親法人の親法人に交付される合併親法人株式、分割承継親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式は、対価株式に含まれないものとされています（法規3の2③）。

（注2） 上記（注1）の議決権のないものについて、一定の事由が生じたことを条件として議決権を有することとなる旨の定めがある株式でその事由が生じていないものは議決権のないものに含まれるものとされ（法規3の2①）、会社法第879条第3項の規定により議決権を有するものとみなされる株式、同法第109条第2項の規定により株主総会において決議をすることができる事項の全部につき議決権を行使することができない旨を定められた株主が有する株式及び単元株式数に満たない株式は議決権のないものに含まれないものとされています（法規3の2②）。

（注3） 支配株主とは、合併等の直前に被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がある場合における当該他の者及び当該他の者による支配関係があるものをいい、合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人及び株式移転完全親法人を除くこととされています（法令4の3④五⑧六イ⑳五㉔五）。

（注4） 「支配株主により継続して保有されること」について、この支配株主は対価株式の交付を受けた法人に限定されていませんので、支配株主間の譲渡があっても継続して保有していることとなります。また、合併等の後に行われる適格合併によりその対価株式がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、この支配株主には、その適格合併に係る合併法人を含むこととされています（法令4の3④五⑧六イ⑳五㉔五）。この適格合併は、被合併法人が対価株式

の交付を受けた法人に限定されていませんので、複数回の適格合併により対価株式が順次移転することが見込まれている場合にはそれぞれの適格合併に係る合併法人を通して継続して保有されることが見込まれていればこの要件に該当することになります。

(注5) 当初の合併等の後にその合併等に係る合併法人(被合併法人の株主等が合併により合併親法人株式の交付を受ける場合にあっては、合併法人の親法人)、分割承継法人(分割法人の株主等が分割により分割承継親法人株式の交付を受ける場合にあっては、分割承継法人の親法人)、株式交換完全親法人(株式交換完全子法人の株主が株式交換により株式交換完全支配親法人株式の交付を受ける場合にあっては、株式交換完全親法人の親法人)又は株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その合併等の時からその適格合併の直前の時まで対価株式の全部が支配株主により継続して保有されることが見込まれていれば足りることとされています(法令4の3④五⑧六イ⑳五㉔五)。

(注6) 合併等の直前に被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がない場合には、その被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人については、この要件に該当する必要はないこととされています(法令4の3④五⑧六イ⑳五㉔五)。

(注7) 合併については、合併法人が資本又は出資を有しない法人である場合にも、この要件に該当する必要がないこととされています(法令4の3④)。

(注8) 上記(注6)(注7)以外の場合には、この要件に該当する必要があることとなり、無対価の合併、分割型分割又は株式

交換についても同様となります。したがって、上記(注6)(注7)以外の無対価の合併、分割型分割又は株式交換については、共同で事業を行うための組織再編成の対象から除かれています(法令4の3④⑧㉔)。

③ 当初の組織再編成の後に他の組織再編成を行うことが見込まれている場合における当初の組織再編成に係る適格要件の整備

イ 主要資産等移転要件

分割又は現物出資後に分割承継法人又は被現物出資法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合に、主要な資産及び負債がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれていることを要しないこととされました(法法22の十一口(1)・十二の十四口(1)、法令4の3⑧三⑮三)。

(注) 当初の分割又は現物出資からその後に見込まれている適格合併までの間に時間的な幅があり、その間に資産の入換えが行われることが見込まれている場合も考えられます。このような場合、主要資産等移転要件が独立した事業単位で移転していることを担保するための要件であることからすれば、資産の入換えがあることをもって非適格とすべきではないと考えられるため、上記の改正が行われたものです。なお、この改正によって当初の組織再編成の後に他の組織再編成を行うことが「見込まれている」といえるかどうかの程度に変更はありません。

ロ 従業者引継要件又は従業者継続要件

(イ) 合併

当初の合併に係る被合併法人のその合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者がその合併後に合併法人の業務に従事することが見込まれていることとの要件について、当初の合併後に行われる適格合

併により被合併事業（被合併法人のその合併前に行う事業のうち主要な事業をいいます。以下同じです。）がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、この「合併法人の業務」には、その適格合併に係る合併法人の業務を含むこととされました（法法二十二の八〇(1)、法令４の三④三）。

これにより、同一の日に当初の合併及び当初の合併に係る合併法人を被合併法人とする適格合併の双方が行われ、被合併事業の従業者が当初の合併に係る合併法人の業務に従事する時間がない場合にも、適格合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていればこの要件に該当することが明確化されました。

(ロ) 分割及び現物出資

分割の直前の分割事業（分割法人の分割前に行う事業でその分割により分割承継法人において行われることとなるものをいいます。以下同じです。）の従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者がその分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていることとの要件について、分割後に行われる適格合併により分割事業がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、この「分割承継法人の業務」には、その適格合併に係る合併法人の業務を含むこととされました（法法二十二の十一〇(2)、法令４の三⑧四）。現物出資についても同様です（法法二十二の十四〇(2)、法令４の三⑮四）。

(ハ) 株式交換等及び株式移転

株式交換完全子法人の株式交換の直前の従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者がその株式交換完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていることとの要

件について、株式交換後に行われる次の適格組織再編成によりその株式交換完全子法人のその株式交換前に行う主要な事業がその適格組織再編成に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人に移転することが見込まれている場合には、この「株式交換完全子法人の業務」には、その適格組織再編成に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人の業務を含むこととされました（法法二十二の十七〇(1)、法令４の三⑳三）。

A 適格合併

B その株式交換完全子法人を分割法人又は現物出資法人とする適格分割又は適格現物出資

(注1) 「含む」こととされているので、従前どおり、従業者のうち上記Bの適格組織再編成により分割承継法人又は被現物出資法人に移転せずに株式交換完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれている者も含めて判定することになります。

(注2) 適格合併は被合併法人が限定されていないため適格合併を2回以上行って事業を順次移転することが見込まれている場合にもこの要件に該当することになりますが、分割及び現物出資はその株式交換完全子法人を分割法人又は現物出資法人とするものに限られているため、1回限りとなります。

支配関係がある法人間で行う株式交換等で株式交換以外のものについても同様です（法法二十二の十七〇(1)）。また、株式移転についても同様です（法法二十二の十八〇(1)、法令４の三㉑三）。

ハ 事業継続要件

(イ) 合併、分割及び現物出資

当初の合併に係る被合併法人のその合併前に行う主要な事業（共同で事業を行

うための合併に該当するかどうかを判定する場合には、合併法人の合併前に行う事業と関連する事業に限ります。)がその合併後に合併法人において引き続き行われることが見込まれていることとの要件について、当初の合併後に行われる適格合併によりその主要な事業がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、この「合併法人において引き続き行われること」における「合併法人」には、その適格合併に係る合併法人を含むこととされました(法法二十二の八口(2)、法令4の3④四)。

(注) この適格合併は、被合併法人が当初の合併に係る合併法人に限定されていませんので、当初の合併後に複数回の適格合併により事業が順次移転することが見込まれている場合にはそれぞれの適格合併に係る合併法人を通して継続して行うことが見込まれていればこの要件に該当することになります。

分割及び現物出資についても同様です(法法二十二の十一口(3)・十二の十四口(3)、法令4の3⑧五⑮五)。

(ロ) 株式交換等及び株式移転

株式交換に係る株式交換完全子法人のその株式交換前に行う主要な事業(共同で事業を行うための株式交換に該当するかどうかを判定する場合には、株式交換完全親法人の株式交換前に行う事業と関連する事業に限ります。)がその株式交換後に株式交換完全子法人において引き続き行われることが見込まれていることとの要件について、株式交換後に行われる次の適格組織再編成によりその主要な事業がその適格組織再編成に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人に移転することが見込まれている場合には、この「株式交換完全子法人において引き続き行われること」における「株式交換

完全子法人」には、その適格組織再編成に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人を含むこととされました(法法二十二の十七口(2)、法令4の3⑳四)。

A 適格合併

B その株式交換完全子法人を分割法人又は現物出資法人とする適格分割又は適格現物出資

(注1) 「含む」こととされているので、従前どおり、事業の一部が上記Bの適格組織再編成により分割承継法人又は被現物出資法人に移転しない場合には、その移転しない部分は株式交換完全子法人において引き続き行われることが見込まれている必要があります。

(注2) 適格合併は被合併法人が限定されていないため適格合併を2回以上行って事業を順次移転することが見込まれている場合にもこの要件に該当することになりますが、分割及び現物出資はその株式交換完全子法人を分割法人又は現物出資法人とするものに限られているため、1回限りとなります。

支配関係がある法人間で行う株式交換等で株式交換以外のものについても同様です(法法二十二の十七口(2))。また、株式移転についても同様です(法法二十二の十八口(2)、法令4の3㉔四)。

二 株式継続保有要件

分社型分割により交付される分割承継法人の株式の全部が分割法人により継続して保有されることが見込まれていることとの要件について、分社型分割後に行われる適格合併により分割承継法人の株式の全部がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、この「分割法人により継続して保有されること」における「分割法人」には、その適格合併に係

る合併法人を含むこととされました（法令4の3⑧六ロ）。分割承継親法人株式が交付される場合についても同様です（法令4の3⑧六ロ）。

(注) 分社型分割後に分割承継法人（分割法人が分割承継親法人株式の交付を受ける場合には、親法人）を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併の直前の時までその株式の全部が継続して保有されることを見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3⑧六ロ）。この点は従前どおりです。

現物出資についても同様です（法令4の3⑩六）。

(注) 合併、分割型分割、株式交換及び株式移転における株式継続保有要件については、上記②をご参照ください。

ホ 合併、分割又は現物出資における株式の保有関係に関する要件

(イ) 同一の者による完全支配関係又は支配関係

同一の者による完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における当初の合併後にその同一の者と当初の合併に係る合併法人との間にその同一の者による完全支配関係又は支配関係が継続することを見込まれていることとの要件について、その同一の者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととし、その後その同一の者とみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととされました（法令4の3②二③二⑤一）。

同一の者による完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割又は現物出資におけるその分割又は現物出資後にその同

一の者と次の法人との間にその同一の者による完全支配関係又は支配関係が継続することが見込まれていることとの要件についても同様です（法令4の3⑥二⑦二⑬二⑭二⑵一）。

A 吸収分割型分割及び単独新設分割型分割（それぞれ中間型分割を除きます。）に係る分割承継法人

B A以外の分割（複数新設分割を除きます。）に係る分割法人及び分割承継法人

C 複数新設分割に係る分割法人及び他の分割法人（それぞれ分割対価資産の全部をその株主等に交付した法人を除きます。）並びに分割承継法人

D 複数新設現物出資以外の現物出資に係る現物出資法人及び被現物出資法人

E 複数新設現物出資に係る現物出資法人、他の現物出資法人及び被現物出資法人

(注1) 合併、分割又は現物出資後に合併法人又は上記AからEまでの法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当初の合併、分割又は現物出資の時からその適格合併の直前の時までその同一の者（上記により同一の者とみなされた法人を含みます。）による完全支配関係又は支配関係が継続することを見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3②二③二⑥二⑦二⑬二⑭二）。

(注2) これにより、当初の合併等の後に複数回の適格合併により当初の合併等に係る合併法人等との間に完全支配関係を有する者が順次変更することが見込まれている場合にはそれぞれの適格合併に係る合併法人により継続して完全支配関係が継続することを見込まれていればこの要件に該

当することになります。

- (ロ) 当事者間の完全支配関係又は支配関係
当事者間の完全支配関係又は支配関係
がある法人間の分割又は現物出資におけるその分割又は現物出資後に次の法人による当事者間の完全支配関係又は支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、次のAからFまでの法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人をAからFまでの法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人をAからFまでの法人とみなすこととされました（法令4の3⑥—⑦—⑬—⑭—⑮二～四）。

- A 吸収分割（中間型分割に該当しない分割型分割を除きます。）に係る分割法人と分割承継法人のうちいずれか一方の法人
B 単独新設分割に係る分割法人
C 複数新設分割に係る分割法人と他の分割法人のうちいずれか一方の法人
D 吸収現物出資に係る現物出資人と被現物出資法人のうちいずれか一方の法人
E 単独新設現物出資に係る現物出資法人
F 複数新設現物出資に係る現物出資人と他の現物出資法人のうちいずれか一方の法人

(注1) いずれか一方の法人は、分割又は現物出資前にその法人による完全支配関係又は支配関係があった法人をいいます。

(注2) 分割又は現物出資後に上記AからFまでの法人以外の当事者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、分割又は現

物出資の時からその適格合併の直前の時まで上記AからFまでの法人（上記により上記AからFまでの法人とみなされた法人を含みます。）による完全支配関係又は支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3⑥—⑦—⑬—⑭一）。

(注3) 単独新設分社型分割又は単独新設現物出資後に分割承継法人又は被現物出資法人を完全子法人とする適格株式分配を行うことが見込まれている場合については、上記(2)⑨をご参照ください。

- へ 親法人の株式を交付する合併、分割型分割又は株式交換における親法人との関係

合併親法人株式を交付する合併における親法人と合併法人との間に親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、当初の合併後に行われる適格合併によりその合併法人の発行済株式等の全部がその適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合には、この「親法人」には、その適格合併に係る合併法人を含むこととされました（法令4の3①）。

(注1) 当初の合併後に当初の合併に係る合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当初の合併の時からその適格合併の直前の時までその直接完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3①）。

(注2) この適格合併は、被合併法人が当初の合併に係る合併法人に限定されていませんので、当初の合併後に複数回の適格合併により発行済株式等が順次移転することが見込まれている場合にはそれぞれの適格合併に係る合併法人を

通して継続して直接完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することになります。

分割承継親法人株式を交付する分割型分割又は株式交換完全支配親法人株式を交付する株式交換についても同様です（法令4の3⑤⑰）。

④ 株式交換及び株式移転に係る株式の保有関係に関する要件及び支配関係継続要件の見直し

イ 株式交換完全親法人による完全支配関係がある場合の株式交換

株式交換完全親法人による完全支配関係がある場合の株式交換における株式交換後に株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとの要件について、株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に株式交換完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとされました（法令4の3⑱一）。その上で、株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合について、その適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととされました（法令4の3⑱一⑳五）。

（注） 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式交換の時からその適格合併の直前の時までその完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3⑱一）。

ロ 同一の者による完全支配関係がある法人間の株式交換

（イ） 同一の者による完全支配関係の継続要

件

同一の者による完全支配関係がある法人間の株式交換における株式交換後にその同一の者と株式交換完全親法人との間及びその同一の者と株式交換完全子法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、次の改正が行われました。

A その同一の者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととし、その後その同一の者とみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととされました（法令4の3⑱二㉑一）。

B 株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併（その同一の者（上記Aにより同一の者とみなされた法人を含みます。）と合併法人との間にその同一の者による完全支配関係がある場合における適格合併に限ります。）を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととされました（法令4の3⑱二㉑五）。

（注） 株式交換完全親法人（上記Bにより株式交換完全親法人とみなされた法人を含みます。）を被合併法人とする適格合併（その同一の者（上記Aにより同一の者とみなされた法人を含みます。）と合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が

ない場合における適格合併に限ります。)又は株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式交換の時からその適格合併の直前の時までその同一の者(上記Aにより同一の者とみなされた法人を含みます。)による完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています(法令4の3⑮二)。

(ロ) 株式交換完全親法人による完全支配関係の継続要件

同一の者による完全支配関係がある法人間の株式交換で株式交換後に株式交換完全子法人、株式交換完全親法人又はその同一の者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合における株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとの要件について、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に株式交換完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとされました(法令4の3⑮二)。

また、株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併(その同一の者と合併法人との間にその同一の者による完全支配関係がない場合における適格合併に限ります。以下「特定適格合併」といいます。)後にその特定適格合併に係る合併法人と株式交換完全子法人との間にその合併法人による完全支配関係が継続することとの要件について、その合併法人を被合併法人とする他の適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該他の適格合併に係る合併法人を特定適格合併

に係る合併法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととされました(法令4の3⑮二⑤六)。

(注1) 株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併(その同一の者と合併法人との間にその同一の者による完全支配関係がある場合における適格合併に限ります。)を行うことが見込まれている場合には、下記(注2)の場合を除き、その適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととされています(法令4の3⑮二⑤五)。

(注2) 株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合(特定適格合併を行うことが見込まれている場合を除きます。)又は株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式交換の時からこれらの適格合併の直前の時までその完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています(法令4の3⑮二八)。

ハ 当事者間の支配関係がある法人間の株式交換等

当事者間の支配関係がある法人間の株式交換で株式交換後に株式交換完全子法人又は株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合における株式交換の時から適格合併の直前

の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとの要件について、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に株式交換完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとされました（法令4の3⑬一）。また、株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併（以下「特定適格合併」といいます。）後にその特定適格合併に係る合併法人と株式交換完全子法人との間にその合併法人による完全支配関係が継続することとの要件について、その合併法人を被合併法人とする他の適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該他の適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととされました（法令4の3⑬一⑳六）。

（注） 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式交換の時からその適格合併の直前の時までその完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3⑬一）。

当事者間の支配関係がある法人間の株式交換等のうち株式交換以外のものについても同様です。

二 同一の者による支配関係がある法人間の株式交換等

（イ） 同一の者による支配関係の継続要件

同一の者による支配関係がある法人間の株式交換における株式交換後に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間にその同一の者による支配関係が継続

することが見込まれていることとの要件について、その同一の者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととし、その後その同一の者とみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととされました（法令4の3⑬二㉑一）。

（注） 株式交換完全親法人又は株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式交換の時からその適格合併の直前の時までその同一の者（上記により同一の者とみなされた法人を含みます。）による支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3⑬二）。

（ロ） 株式交換完全親法人による完全支配関係の継続要件

同一の者による支配関係がある法人間の株式交換で株式交換後にその同一の者、株式交換完全親法人又は株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合における株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとの要件について、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に株式交換完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとされました（法令4の3⑬二）。また、株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併（以下「特定適格合併」といいます。）後にその特定適格合併に係る合併法人と株式交換完全子法人との間にその合併法人に

よる完全支配関係が継続することとの要件について、その合併法人を被合併法人とする他の適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該他の適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととされました（法令４の３⑰二⑳六）。

（注） 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式交換の時からその適格合併の直前の時までその完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令４の３⑰二）。

同一の者による支配関係がある法人間の株式交換等のうち株式交換以外のものについても同様です。

ホ 共同で事業を行うための株式交換

共同で事業を行うための株式交換における株式交換後に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に株式交換完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、次の改正が行われました。

（イ） 株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を株式交換完全親法人とみなすこととされました（法令４の３⑳六㉟五）。

（ロ） 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合について、株式交換の時からその適

格合併の直前の時まで株式交換完全親法人による完全支配関係（改正前：株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係）が継続することが見込まれていることとされました（法令４の３⑳六）。

（ハ） 株式交換完全子法人を合併法人とする適格合併（合併親法人株式が交付されるものを除きます）、適格分割（分割承継親法人株式が交付されるものを除きます。）又は適格現物出資（以下「適格合併等」といいます。）を行うことが見込まれている場合について、株式交換の時からその適格合併等の直前の時までには株式交換完全親法人による完全支配関係（改正前：株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係）が継続することが見込まれていることとされ、適格合併等後に株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保有することが見込まれていることとの要件における株式交換完全親法人には株式交換完全親法人による完全支配関係がある法人を含むこととされました（法令４の３⑳六）。

ヘ 同一の者による完全支配関係がある法人間の株式移転

（イ） 同一の者による完全支配関係の継続要件

同一の者による完全支配関係がある法人間の株式移転における株式移転後にその同一の者と株式移転完全親法人との間、その同一の者と株式移転完全子法人との間及びその同一の者と他の株式移転完全子法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、次の改正が行われました。

A その同一の者を被合併法人とする適

すこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととされました（法令4の3②四・五⑤六）。

（注1） 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併（その同一の者と合併法人との間にその同一の者による完全支配関係がある場合における適格合併に限ります。）を行うことが見込まれている場合には、下記（注2）の場合を除き、その適格合併に係る合併法人を株式移転完全親法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を株式移転完全親法人とみなすこととされています（法令4の3②⑤七）。

（注2） 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合（特定適格合併を行うことが見込まれている場合を除きます。）又は株式移転完全子法人若しくは他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式移転の時からこれらの適格合併の直前の時までその完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3②四・五）。ただし、株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併の場合には、株式移転完全親法人と他の株式移転完全子法人又は株式移転完全子法人との間の完全支配関係は継続することが見込まれている必要があります。

ト 単独株式移転

単独株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、次の改正が行われました。

（イ） 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人を株式移転完全親法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を株式移転完全親法人とみなすこととされました（法令4の3②⑤七）。

（ロ） 株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合について、株式移転の時からその適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人と株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係（改正前：株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係）が継続することが見込まれていることとされました（法令4の3②）。

（ハ） 株式移転完全子法人を合併法人とする適格合併（合併親法人株式が交付されるものを除きます）、適格分割（分割承継親法人株式が交付されるものを除きます。）又は適格現物出資（以下「適格合併等」といいます。）を行うことが見込まれている場合について、株式移転の時からその適格合併等の直前の時までには株式移転完全親法人と株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係（改正前：株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係）が継続することとされ、適格合併等後に株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保

有することが見込まれていることとの要件における株式移転完全親法人には株式移転完全親法人による完全支配関係がある法人を含むこととされました（法令4の3㉒）。

チ 当事者間の支配関係がある法人間の株式移転

当事者間の支配関係がある法人間の株式移転で株式移転後に株式移転完全親法人又は株式移転完全子法人若しくは他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合における株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとの要件について、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとされました（法令4の3㉓一）。

（注） 株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併の場合には、従前どおり、上記に加え、適格合併後に株式移転完全親法人と他の株式移転完全子法人又は株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による支配関係が継続することが見込まれている必要があります。

また、株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併（以下「特定適格合併」といいます。）後にその特定適格合併に係る合併法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間にその合併法人による完全支配関係が継続することとの要件について、その合併法人を被合併法人とする他の適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該他の適格合併に係る合併

法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととされました（法令4の3㉓一㉓六）。

リ 同一の者による支配関係がある法人間の株式移転

（イ） 同一の者による支配関係の継続要件

同一の者による支配関係がある法人間の株式移転における株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、その同一の者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととし、その後その同一の者とみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人をその同一の者とみなすこととされました（法令4の3㉓二㉓一）。

（注） 株式移転完全親法人又は株式移転完全子法人若しくは他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、株式移転の時からその適格合併の直前の時までその同一の者（上記により同一の者とみなされた法人を含みます。）による支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令4の3㉓）。ただし、株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併の場合には、その同一の者と他の株式移転完全子法人又は株式移転完全子法人との間の支配関係は継続する必要

があります。

(ロ) 株式移転完全親法人による完全支配関係の継続要件

同一の者による支配関係がある法人間の株式移転で株式移転後にその同一の者、株式移転完全親法人又は株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合における株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとの要件について、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとされました（法令４の３㉓二）。また、株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併（以下「特定適格合併」といいます。）後にその特定適格合併に係る合併法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間にその合併法人による完全支配関係が継続することとの要件について、その合併法人を被合併法人とする他の適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該他の適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を特定適格合併に係る合併法人とみなすこととされました（法令４の３㉓二㉔六）。

(注) 株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その被合併法人となった株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子

法人との間については、株式移転の時からその適格合併の直前の時までその完全支配関係が継続することが見込まれていればこの要件に該当することとされています（法令４の３㉓二）。

ヌ 共同で事業を行うための株式移転

共同で事業を行うための株式移転における株式移転後に株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとの要件について、次の改正が行われました。

(イ) 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その適格合併に係る合併法人を株式移転完全親法人とみなすこととし、その後そのみなされた法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合にもその適格合併に係る合併法人を株式移転完全親法人とみなすこととされました（法令４の３㉔六㉔七）。

(ロ) 株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合について、株式移転後に株式移転完全親法人と他の株式移転完全子法人又は株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていること及び株式移転の時からその適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人と株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていること（改正前：株式移転の時からその適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続し、適格合併後に株式移転完全親法人と他の株式移転完全子法人又は株式移転完全子

法人との間に株式移転完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとされました（法令4の3②④六）。

- ハ) 株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を合併法人とする適格合併（合併親法人株式が交付されるものを除きます。）、適格分割（分割承継親法人株式が交付されるものを除きます。）又は適格現物出資（以下「適格合併等」といいます。）を行うことが見込まれている場合について、株式移転完全親法人と合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人となる株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人との間には、株式移転の時からその適格合併等の直前の時まで株式移転完全親法人による完全支配関係（改正前：株式移転完全親法人が株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係）が継続することが見込まれていることとされ、適格合併等後に株式移転完全親法人が株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保有することが見込まれていることとの要件における株式移転完全親法人には株式移転完全親法人による完全支配関係がある法人を含むこととされました（法令4の3②④六）。

(8) 欠損金の引継ぎの制限及び切捨て並びに特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入における対象資産の取得時期等の見直し

① 適格合併等が行われた場合の欠損金の引継ぎの制限

被合併法人等の未処理欠損金額に含まないこととされる欠損金額（引継対象外未処理欠損金額）の計算について、次の見直しが行われました。

イ 特定資産譲渡等損失額に相当する金額を計算する場合に特定資産譲渡等損失額の基因となる資産が、支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していた一定の資産（改正前：支配関係発生日において有する一定の資産）とされました（法令112⑤一）。

したがって、支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していた資産を同日から支配関係発生日の前日までの間に譲渡したことにより生じた損失の額から成る欠損金額が、制限の対象となります。一方、支配関係発生日の属する事業年度開始の日以後に取得した資産については、適格合併等の日以前2年以内の期間（以下「合併等前2年以内期間」といいます。）に特定適格組織再編成等により移転があった資産で被合併法人等が有するものとみなされる資産（法令112⑥）を除き、その譲渡による損失の額から成る欠損金額は制限の対象とならないこととなります。

ロ 特定資産譲渡等損失額に相当する金額を計算する場合に特定資産譲渡等損失額の基因となる資産から除外される資産のうち、その価額が帳簿価額を下回っていない資産について、その下回っていないかどうかの判定日が支配関係発生日の属する事業年度開始の日（改正前：支配関係発生日）とされました（法令112⑤、123の8③五）。

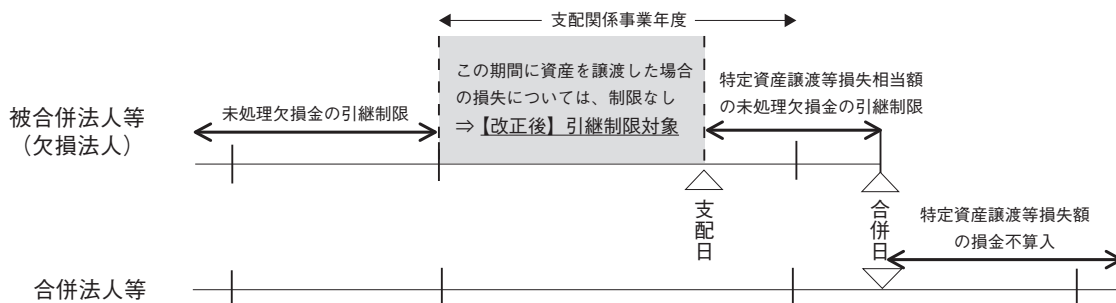
ハ 合併等前2年以内期間内に行われた特定適格組織再編成等により移転があった資産で被合併法人等が有することとなったものについて、特定資産譲渡等損失額の基因となる資産が、支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していたものとされ、特定資産譲渡等損失額の基因となる資産から除外される資産が、支配関係発生日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たない資産及び支配関係発生日の属する事業年度開始の

日における価額が帳簿価額を下回っていない資産とされました（法令112⑥）。

- ニ 合併等前2年以内期間内に被合併法人等の欠損金額とみなされた金額のうち被合併法人等の特定資産譲渡等損失額に加算され

る関連法人の特定資産譲渡等損失相当欠損金額の計算において特定資産譲渡等損失額の基因となる資産について、上記イからハマまでと同様の改正が行われました（法令112⑦⑧）。

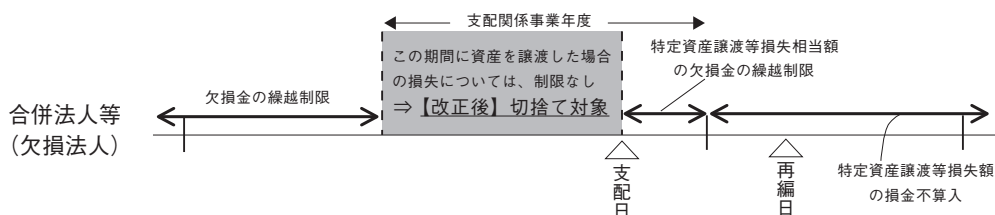
○ 適格合併等が行われた場合の欠損金の引継ぎの制限



- ② 適格組織再編成等が行われた場合の欠損金の切捨て
内国法人の欠損金額からしないものとされる

欠損金額（制限対象欠損金額）の計算について、上記①と同様の改正が行われました（法令112⑩）。

○ 適格組織再編成等が行われた場合の欠損金の切捨て



- ③ 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入
イ 特定保有資産の範囲が、支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していた一定の資産（改正前：支配関係発生日前から有していた一定の資産）とされました（法法62の7②二）。

したがって、支配関係発生日の属する事業年度において特定適格組織再編成等が行われた場合には、その事業年度開始の日前から有していた資産を同日以後に譲渡したことにより生じた損失の額が、制限の対象となります。一方、支配関係発生日の属す

る事業年度開始の日以後に取得した資産については、特定適格組織再編成等の日以前2年以内の期間（以下「前2年以内期間」といいます。）に他の特定適格組織再編成等により移転があった資産で内国法人が有するものとみなされる資産（法令123の8⑮において準用する法令123の8⑫）を除き、その譲渡による損失の額は制限の対象とならないこととなります。

- ロ 特定引継資産から除外される資産に、支配関係法人が支配関係発生日の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資

産が追加されました（法令123の8③五）。

ハ 特定引継資産及び特定保有資産から除外される資産のうち、その価額が帳簿価額を下回っていない資産について、その下回っていないかどうかの判定日が支配関係発生日の属する事業年度開始の日（改正前：支配関係発生日）とされました（法令123の8③五⑭）。

ニ 特定引継資産に該当することとされる前2年以内期間内に行われた特定適格組織再編成等により移転があった資産で支配関係法人が有することとなったものについて、支配関係法人が支配関係発生日前から有していたものとみなされる資産から除外される資産が、関連法人支配関係発生日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たない資産並びに関連法人支配関係発生日の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産及び関連法人支配関係発生日の属する事業年度開始の日における価額が帳簿価額を下回っていない資産とされました（法令123の8⑫三）。

この場合に、特定引継資産から除外される「支配関係発生日の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産」の判定についても、前2年以内期間内に行われた特定適格組織再編成等により移転があった資産で支配関係法人が有することとなったものについては、支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していたものとする事とされています（法規27の15⑤）。したがって、前2年以内期間内に行われた特定適格組織再編成等により移転があった資産で支配関係法人が有することとなったものについては、支配関係法人が有することとなった日が支配関係発生日の属する事業年度開始の日以後であっても、「支配関係発生日の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産」として

特定引継資産から除外されることはありません。法人を新設する特定適格組織再編成等における特定引継資産及び特定保有資産についても同様です。

ホ 特定保有資産に該当することとされる前2年以内期間内に行われた特定適格組織再編成等により移転があった資産で内国法人が有することとなった資産について、内国法人の特定適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日から特定適格組織再編成等の直前の時までの間のいずれかの時において有するものが、その内国法人が支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していたものとみなすこととされています（法令123の8⑮において準用する法令123の8⑫）。その上で、内国法人が支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していたものとみなされる資産から除外される資産の範囲について、上記ニと同様の改正が行われています（法令123の8⑮において準用する法令123の8⑫三）。

この場合に、特定保有資産から除外される資産のうち「特定適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たない資産」の判定において、前2年以内期間内に行われた特定適格組織再編成等により移転があった資産で内国法人が支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していたものとみなされる資産のうちその内国法人が特定適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日以後に有することとなったものについては、その有することとなった日を特定適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日とみなすこととされました（法規27の15⑥）。したがって、内国法人が特定適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日以後に有することとなった資産については、その有することとなった日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円に

満たない資産が、特定保有資産から除外されます。

(9) 営業権の償却限度額並びに資産調整勘定及び差額負債調整勘定の損金及び益金算入額の計算方法の見直し

営業権の償却限度額並びに資産調整勘定及び差額負債調整勘定の損金及び益金算入額の計算方法について、企業結合に関する会計基準においてはのれんを「20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する」こととされており、その実務が定着していることを踏まえ、以下に述べるとおり初年度において月割計算をすることとされました。

① 営業権の償却限度額

事業年度の中途においてその事業の用に供した営業権のその事業年度の償却限度額について、月割計算を行うこととされました（法令59①一）。

② 資産調整勘定及び差額負債調整勘定の損金及び益金算入額

イ 資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額について、これらの金額が生じた非適格合併等の日の属する事業年度において減額して損金の額及び益金の額に算入しなければならない金額は、当初計上額を60で除してこれに非適格合併等の日から事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額とされました（法法62の8④⑦）。

ロ 適格合併により引継ぎを受けた資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額について、その適格合併の日の属する事業年度において減額して損金の額及び益金の額に算入しなければならない金額は、被合併法人における当初計上額を60で除してこれに適格合併の日から事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額とされました（法令123の10⑭）。

(10) その他

① 分割型分割が行われた場合に、分割法人の株主等が有する分割法人の株式のうち部分譲渡があったものとされる株式は、分割型分割の日において有している株式に限ることが明確化されました（法法61の2④）。金銭等不交付分割型分割が行われた場合の株主等における分割承継法人の株式の取得価額を分割純資産対応帳簿価額とする措置（法令119①六）及び完全支配関係がある法人間でみなし配当の額が生ずる基因となる非適格分割型分割が行われた場合に譲渡損益を計上せず譲渡損相当額を資本金等の額から減算する措置（法法61の2⑯、法令8①二十二）の対象となる株式についても同様です。また、非適格分割型分割に係るみなし配当の額について、その額を計算する場合の分割法人の発行済株式等の総数は基準日後に発行された株式を考慮しないこと及び株主等への通知事項のうち発行済株式等の総数は基準日における総数によることが明確化されました（法令23①二④一）。

② 複数新設分割が行われた場合において、分割法人のうちに、次のうち2以上の法人があるとき、又はハの法人があるときは、次のとおり分割がそれぞれ行われたものとみなすこととされました（法法62の6②）。

イ その分割により交付を受けた分割対価資産の全部をその株主等に交付した法人がある場合には、その法人を分割法人とする分割型分割

ロ その分割により交付を受けた分割対価資産をその株主等に交付しなかった法人がある場合には、その法人を分割法人とする分社型分割

ハ その分割により交付を受けた分割対価資産の一部のみをその株主等に交付した法人がある場合には、その法人を分割法人とする分割型分割及び分社型分割の双方
上記ハの分割型分割により分割承継法人に

移転した分割法人の資産及び負債の金額と上記ハの分社型分割により分割承継法人に移転したその分割法人の資産及び負債の金額とは、その分割により分割承継法人に移転したその分割法人の資産及び負債の金額をその分割法人の株主等に交付した分割承継法人の株式又は出資の数又は金額とその分割法人の株主等に交付しなかった分割承継法人の株式又は出資の数又は金額との割合に応じて按分する方法その他の合理的な方法によって按分したそれぞれの金額とすることとされています（法令123の7）。

- ③ 資産のみ又は負債のみを移転する分割が可能であることに伴う条文上の文言の整理が行われました（法法2十二の二・十二の三、62①、62の2②、62の3①、法令123の3③、123の4）。
- ④ 非営利法人が行う組織再編成に対応した条文上の文言の整理が行われました（法法2十二の八ハ・十二の十一ロ(1)ハ・十二の十四ロ(1)ハ等）。

4 適用関係

- (1) 上記3(1)の改正は、平成29年4月1日以後に行われる分割について適用し、同日前行われた分割については、従前どおりとされています（改正法附則11①、改正法令附則2①）。
- (2) 上記3(2)の改正は、平成29年4月1日以後に行われる現物分配について適用し、同日前行われた現物分配については、従前どおりとされています（改正法附則11①、改正法令附則2①、3、5①、6①）。
- (3) 上記3(3)の改正は、平成29年10月1日以後に行われる合併又は株式交換について適用し、同日前行われた合併又は株式交換については、従前どおりとされています（改正法附則11②、改正法令附則2②）。
- (4) 上記3(4)の改正は、平成29年10月1日以後に行われる株式交換等について適用し、同日前行われた株式交換については、従前どおりとさ

れています（改正法附則11②、改正法令附則2②）。

- (5) 上記3(5)の改正は、平成29年10月1日以後に行われる株式交換等又は株式移転について適用し、同日前行われた株式交換又は株式移転については、従前どおりとされています（改正法令附則2②）。
- (6) 上記3(6)の改正は、平成29年10月1日以後に生ずる上記3(6)の事由について適用することとされています（改正法令附則7）。
- (7) 上記3(7)の改正は、平成29年10月1日以後に行われる合併、分割、現物出資、株式交換等又は株式移転について適用し、同日前行われた合併、分割、現物出資、株式交換又は株式移転については、従前どおりとされています（改正法附則11②、改正法令附則2②）。
- (8) 上記3(8)①の改正は、内国法人と平成29年4月1日以後にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなる被合併法人との間で行われる適格合併又は同日以後にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなる他の内国法人の残余財産の確定について適用し、内国法人と同日前にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなった被合併法人との間で行われた適格合併又は同日前にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなった他の内国法人の残余財産の確定については、従前どおりとされています（改正法令附則11①）。

上記3(8)②の改正は、内国法人と平成29年4月1日以後にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなる支配関係法人との間で行われる適格組織再編成等について適用し、内国法人と同日前にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなった支配関係法人との間で行われた適格組織再編成等については、従前どおりとされています（改正法令附則11②）。

上記3(8)③イの改正は、法人が平成29年4月1日以後に支配関係法人との間に支配関係があることとなる場合における特定保有資産の特定資産譲渡等損失額について適用し、法人が同日

前に支配関係法人との間に支配関係があることとなった場合における特定保有資産の特定資産譲渡等損失額については、従前どおりとされています（改正法附則18）。

上記3(8)③ロからホまでの改正は、内国法人と平成29年4月1日以後にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなる支配関係法人との間で行われる特定適格組織再編成等について適用し、内国法人と同日前にその内国法人との間に最後に支配関係があることとなった支配関係法人との間で行われた特定適格組織再編成等については、従前どおりとされています（改正法令附則16）。

(9) 上記3(9)①の改正は、法人が平成29年4月1日以後に取得をする減価償却資産について適用し、法人が同日前に取得をした減価償却資産については、従前どおりとされています（改正法令附則8）。

上記3(9)②イの改正は、平成29年4月1日以後に行われる非適格合併等について適用し、同日前に行われた非適格合併等については、従前どおりとされています（改正法附則19）。

上記3(9)②ロの改正は、平成29年4月1日以後に行われる適格合併について適用し、同日前に行われた適格合併については、従前どおりとされています（改正法令附則17）。

四 災害に関する税制上の措置

1 改正の趣旨

災害が発生した際の被災者や被災事業者への対応については、国税通則法、災害減免法や各税法において、申告・納付期限の延長や、税の減免などが措置されています。その上で、阪神・淡路大震災及び東日本大震災の際には、特別立法等により、追加的な税制上の対応が行われてきました。

このように、きめ細やかに対応するとの考え方の下、被害の状況や規模などを踏まえ、これまで災害ごとに税制上の対応を検討してきたところです。しかしながら、近年災害が頻発していることを踏まえ、被災者や被災事業者の不安を早期に解消するとともに、復旧や復興の動きに遅れることなく税制上の対応を手当てする観点から、災害への税制上の対応の規定を常設化することとされました。

常設化に当たっては、これまでの特別立法等による対応が災害の種類や規模のほか地域性も踏まえていることから、その全てを一律に制度化するのではなく、あまり個別の災害の事情・特性に左右されないような措置について制度化されました。

このうち、法人税法においては、災害損失欠損金の繰戻しによる還付、仮決算による中間申告に

おける所得税額の還付及び中間申告書の提出不要制度が措置されています。

2 改正の内容

(1) 災害損失欠損金の繰戻しによる還付

① 制度の概要

この制度は、災害により、内国法人のその災害のあった日から同日以後1年を経過する日までの間に終了する各事業年度又はその災害のあった日から同日以後6月を経過する日までの間に終了する中間期間において生じた欠損金額のうち、災害損失欠損金額がある場合には、その事業年度又は中間期間開始の日前2年（白色申告である場合には、1年）以内に開始した事業年度の法人税額のうちその災害損失欠損金額に対応する部分の金額の還付を受けることができるというものです（法80）。

(注) 災害損失欠損金額は、租税特別措置法の「中小企業者の欠損金等以外の欠損金の繰戻しによる還付の不適用」の対象外とされており（措法66の13①ただし書）、中小企業者以外の法人についても還付を受けることができます。

② 還付請求ができる場合

確定申告において還付請求ができるのは、内国法人のその災害のあった日から同日以後1年を経過する日までの間に終了する各事業年度において欠損金額が生じた場合で、その欠損金額のうちに災害損失欠損金額がある場合です。つまり、この措置の対象となる欠損事業年度は、1の災害につき、年2回決算法人の場合には2事業年度、年1回決算法人の場合には1事業年度ということになります。

また、上記の還付請求ができる事業年度の仮決算の中間申告書を提出する場合において、その中間申告書に係る期間（中間期間）に欠損金額が生じ、その欠損金額のうちに災害損失欠損金額があるときは、中間申告時にも還付請求をすることができることとされています。この中間期間は、上記の還付請求ができる事業年度の仮決算の中間申告書の提出に係る期間であることから、具体的には、その災害のあった日から同日以後6月を経過する日までの間に終了する中間期間ということになります。

さらに、中間申告時に還付請求を行った場合であっても再度確定申告時にも還付請求ができます。この場合、確定申告時の還付請求の対象となる損失の額からは、中間申告時に繰戻しの対象とした金額は差し引く必要があります。すなわち、同じ損失の額について、中間申告時と確定申告時の2回繰戻しができるということではなく、例えば、中間申告時に本震による損失が100発生し、その後、余震等による損失が20発生しているような場合に、事業年度を通した災害による損失金額は120となりますが、中間申告時に100を繰戻しの対象とした場合には、確定申告時に還付請求の対象となる損失金額は $120 - 100 = 20$ となります。

③ 災害

対象となる災害は、次のとおりとされています（法法80⑤、法令154の3②）。これは、

災害損失金の繰越し（法法58）の対象となる災害と同じです。

- イ 震災、風水害及び火災
- ロ 冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害
- ハ 害虫、害獣その他の生物による異常な災害

④ 災害損失欠損金額

災害損失欠損金額とは、該当する事業年度の欠損金額のうち、災害により棚卸資産、固定資産及び繰延資産（他の者の有する固定資産を利用するために支出されたものに限ります。）について生じた次の損失の額（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を除きます。）の合計額に達するまでの金額とされています（法法80⑤、法令154の3③④）。次の損失の額は、災害損失金の繰越し（法法58）の対象となる損失の額と原則的に同じですが、災害のあった日から同日以後1年を経過する日までの間に終了する事業年度が対象であることから、災害のやんだ日の翌日から1年を経過した日以後に支出するものは含まれていません。

- イ 災害によりその資産が滅失し、若しくは損壊したこと又は災害による価値の減少に伴いその資産の帳簿価額を減額したことにより生じた損失の額。この場合の損失の額には、その滅失、損壊又は価値の減少によるその資産の取壊し又は除去の費用その他の付随費用に係る損失の額が含まれます。
- ロ 災害によりその資産が損壊し、又はその価値が減少した場合その他災害によりその資産を事業の用に供することが困難となった場合において、その災害のやんだ日の翌日から1年を経過した日の前日までに支出する次の費用その他これらに類する費用に係る損失の額
 - (イ) 災害により生じた土砂その他の障害物を除去するための費用

- (ロ) その資産の原状回復のための修繕費
- (ハ) その資産の損壊又は価値の減少を防止するための費用

ハ 災害によりその資産につき現に被害が生じ、又はまさに被害が生ずるおそれがあると見込まれる場合において、その資産に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための費用に係る損失の額

(注1) 法人税基本通達(国税庁)12-2-6から12-2-14までにおいて定められている災害損失特別勘定への繰入額も、上記ロに含まれます。

(注2) 青色申告書を提出した事業年度において生じた欠損金額に限定されていませんので、白色申告の場合も還付を受けることができます。

⑤ 還付される金額の計算

還付を請求することができる金額は、災害損失欠損金額に係る事業年度又は中間期間(欠損事業年度)開始の前日2年以内に開始したいずれかの事業年度の所得に対する法人税の額に、そのいずれかの事業年度(還付所得事業年度)の所得の金額のうち占める欠損事業年度の災害損失欠損金額に相当する金額の割合を乗じた金額とされています(法法80⑤において準用する法法80①)。

還付所得事業年度の所得に対する法人税の額の範囲、同一の還付所得事業年度に対して2回以上の繰戻しをする場合の法人税の額の調整及び還付所得事業年度から除かれる事業年度は、通常の欠損金の繰戻しによる還付と同様です。

(注) 欠損事業年度の確定申告書又は仮決算の中間申告書が青色申告書でない場合には、還付所得事業年度は、欠損事業年度開始の前日1年以内に開始した事業年度とされています(法法80⑤において準用する法法80①)。

⑥ 申告要件

この措置の適用を受ける場合には、次の要件を満たす必要があります(法法80⑤において準用する法法80③)。

イ 還付所得事業年度から欠損事業年度の前事業年度までの各事業年度について連続して確定申告書を提出していること。

ロ その適用を受けようとする申告に応じて次の要件を満たすこと。

(イ) 確定申告において災害損失欠損金額につき適用を受けようとする場合には、欠損事業年度の確定申告書を提出したこと。

(ロ) 仮決算による中間申告において災害損失欠損金額につき適用を受けようとする場合には、その中間期間に係る仮決算の中間申告書を提出したこと。

(注) 通常の欠損金の繰戻しによる還付制度においては、やむを得ない事情がある場合に限り、欠損事業年度の期限後申告が認められますが、災害損失欠損金の確定申告に係る繰戻し還付については、特に期限内申告要件が付されていません。ただし、仮決算による中間申告の場合は、期限内に提出したものが「中間申告書」に該当するため、期限内に提出する必要があります。

また、前年度実績による予定申告額が10万円以下であること若しくは前年度実績による予定申告額がないこと又は下記(3)の適用があることにより仮決算の中間申告書を提出することができないこととされている場合でも、災害により棚卸資産等について生じた上記④イからハまでの損失の額(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を除きます。)がある場合には、例外的に、仮決算の中間申告書を提出することができることとされています(法法72①ただし書)。

(注1) 公益法人等、協同組合等、清算中の法人及び受託法人は、中間申告義務がないため、上記の例外的な場合にも仮決算に

よる中間申告はできません。

(注2) これに伴い、青色申告のみなし承認制度について所要の整備が行われています(法法125)。

(注3) 期限内に提出したもののみが「中間申告書」に該当するため、上記の例外的な場合にも、期限後に仮決算の中間申告書を提出することはできません。

⑦ 還付請求手続

還付の請求は、欠損事業年度に係る確定申告書又は仮決算の中間申告書の提出と同時に、納税地の所轄税務署長に対して行う必要があります(法法80⑤において準用する法法80①)。

また、還付の請求をしようとする法人は、還付を受けようとする法人税の額、その計算の基礎及び次の事項を記載した還付請求書を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません(法法80⑥、法規36の4)。これと併せて、その欠損事業年度の仮決算の中間申告書又は確定申告書に、還付の請求をする法人税の額を記載する必要があります(法規32①四、34①五)。

イ 請求をする法人の名称、納税地及び法人番号

ロ 代表者の氏名

ハ 還付所得事業年度の開始及び終了の日

ニ 災害のあった日及び災害の詳細

ホ その他参考となるべき事項

税務署長は、上記の還付請求書の提出があった場合には、その請求の基礎となった欠損金額その他必要な事項について調査した後、請求金額を限度として法人税を還付し、又は請求の理由がない旨を書面により通知することになります(法法80⑦)。なお、還付加算金の計算の基礎となる期間は、還付請求がされた日(確定申告書又は仮決算の中間申告書の提出期限前の請求の場合は、その提出期限)の翌日以後3月を経過した日から支払決定(又は充当)をする日までの期間とされています(法法80⑧)。

(注) 災害損失欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合には、地方法人税についても併せて還付されます。詳細については、後述「八 地方法人税法関係」をご参照ください。

⑧ 還付金等の取扱い

災害損失欠損金の繰戻しによる還付金は、通常の欠損金の繰戻しによる還付金と同様に、法人の所得の金額の計算上、益金不算入とされています(法法26①四)。また、還付に係る災害損失欠損金額は、青色欠損金の繰越し・繰戻し及び災害損失金の繰越しや適格合併等の引継ぎの対象となる欠損金額から除かれることとなります(法法57①②、58①、80①、法令116①)。

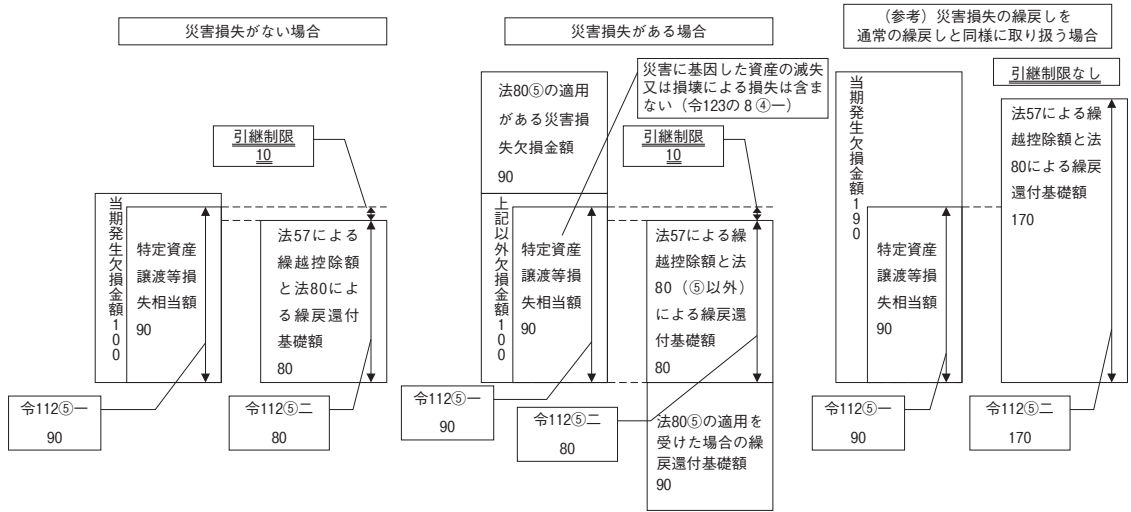
また、みなし共同事業要件を満たさない法人間で適格合併等が行われた場合における欠損金の引継ぎの制限及びみなし共同事業要件を満たさない法人間で適格組織再編成等が行われた場合における欠損金の切捨ての制度において、支配関係事業年度以後の事業年度の欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額の計算上、欠損金額から、災害損失欠損金の繰戻しによる還付を受けた場合の災害損失欠損金額を除くこととされています(法令112⑤一⑦一)。これに伴い、欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額から控除する欠損金額を計算する場合には、控除する金額の計算の基礎となる欠損金額には災害損失欠損金額は含まれないこととされた(法令112⑤二⑦二)ため、繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となった災害損失欠損金額は控除されません。

(注) 欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額の計算上欠損金額から除くこととされる災害損失欠損金額は、繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となった金額(すなわち還付所得事業年度の所得金額が上限)ではなく、欠損金額のうち災害損失欠損金の繰戻しによる還付

を受けた場合の災害により棚卸資産等について生じた上記④イからハまでの損失の額（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を除きます。）の

合計額（仮決算による中間申告において繰戻しの対象とした金額は除きます。）となります。

○ 支配関係事業年度以後の各事業年度の欠損金額のうち引継制限の対象となる金額



さらに、法人が修正申告をする場合には、災害損失欠損金の繰戻しによる還付金に係る還付加算金のうち減少する還付金に対応する部分の金額が修正申告書の記載事項とされています（通法19④三ハ）。

⑨ 中間申告時に還付請求を行った場合の確定申告時の調整

仮決算による中間申告において災害損失欠損金の繰戻しによる還付を受けた法人は、その計算の基礎とされた災害損失欠損金額に相当する金額を、確定申告時の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（法法27）。これは、中間申告時の繰戻し還付により災害による損失金額が過年度に遡って調整されたこととなりますが、会社計算上の決算利益又は損失は、中間期間中に発生した災害による損失金額を含んだものとなっていますので、その分を確定申告時の所得計算で加算しなければ、通期における申告所得金額が過少となるためです。

なお、この益金算入額と他の制度との調整は、次のとおりとなります。まず、特定同族会社の留保金課税制度の留保金額及び留保控除額の計算における所得等の金額並びに利益積立金額の計算における所得の金額の計算上は、この益金算入額は、それぞれ減算要素とされています（法法67③七、法令9①一ル）。また、寄附金の損金算入限度額を計算する場合には、この益金算入額の益金算入をしないで計算した所得の金額によるものとされています（法令73②一）。

(注) 金融業等の源泉徴収により課された外国法人税のうち外国税額控除の対象とならない高率負担部分を計算する場合（法令142の2④）、契約者配当の損金算入額を計算する場合（昭和42年改正法令附則5）、沖縄の認定法人の課税の特例による損金算入額を計算する場合（措令36⑦）、国家戦略特別区域における指定法人の課税の特例による損金算入額を計算する場合（措令37④）、関連者

等に係る支払利子等の損金不算入額を計算する場合（措令39の13の2①）、組合事業等による損失がある場合の課税の特例の組合等損失額を計算する場合（措令39の31④、39の32①）又は特定目的会社若しくは投資法人に係る課税の特例の支払配当の損金算入額を計算する場合（措令39の32の2①、39の32の3②）にも、この益金算入額の益金算入をしないで計算した所得の金額によるものとされています。

⑩ 連結納税の場合

この措置は、連結納税制度においても同様の内容のものが講じられています（法法81の31⑤）。中間申告時に還付請求を行った場合の確定申告時の調整についても基本的に同様です（法法81の5の2、81の13②六、法令9の2①ール、155の13②二、155の43②六）。したがって、基本的な構造は単体納税制度と同様であるため、連結納税制度に固有な計算として特に注意が必要な事項についてのみ解説します。

イ 災害損失欠損金額

連結納税制度における災害損失欠損金額は、災害のあった日から同日以後1年を経過する日までの間に終了する各連結事業年度又は災害のあった日から同日以後6月を経過する日までの間に終了する中間期間において生じた連結欠損金額のうち、各連結法人のその災害により棚卸資産等について生じた上記④イからハまでの損失の額（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を除きます。）の合計額を合計した金額に達するまでの金額とされています（法法81の31⑤、法令156③）。すなわち、連結欠損金額を限度として、連結グループ内の各連結法人の災害により生じた損失金額を合計した金額が、災害損失欠損金額となります。

また、災害損失欠損金の繰戻しによる還付に係る災害損失欠損金額と連結欠損金額

との調整は、青色欠損金額との調整の場合と同様に、連結欠損金の繰越し・繰戻しや適格合併等によるみなし連結欠損金の対象となる連結欠損金額及び連結欠損金個別帰属額から除かれることとなります（法法81の9①、法令155の21②四）。みなし共同事業要件を満たさない法人間で適格合併等が行われた場合における欠損金の引継ぎの制限及びみなし共同事業要件を満たさない法人間で適格組織再編成等が行われた場合における欠損金の切捨ての制度において、支配関係事業年度以後の連結事業年度の連結欠損金個別帰属額のうち特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額の計算上、連結欠損金個別帰属額から除かれる金額は、連結欠損金個別帰属額のうち連結親法人又は連結子法人の災害により棚卸資産等について生じた上記④イからハまでの損失の額（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を除きます。）の合計額（仮決算による連結中間申告において繰戻しの対象とした金額のうちその連結親法人又は連結子法人に帰せられる下記ハの金額を除きます。）とされています（法令155の19⑧、155の20⑤）。

ロ 災害損失欠損金の繰戻しによる還付金の個別帰属額

災害損失欠損金の繰戻しによる還付金の個別帰属額は、通常の連結欠損金の繰戻しによる還付の場合と同様に、災害損失欠損金の繰戻しにより還付を受けるべき金額に、その金額の計算の基礎となった連結欠損金額に係る各連結法人の連結欠損金個別帰属額の合計額のうちその連結法人の連結欠損金個別帰属額の占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令155の46①）。

なお、連結親法人が仮決算による連結中間申告において災害損失欠損金の繰戻しによる還付を受けた場合において、その仮決算による連結中間申告における中間期間の

末日の翌日から同日の属する連結親法人事業年度終了の日までの間に連結グループから離脱した連結子法人があるときは、その災害損失欠損金の繰戻しによる還付金の個別帰属額の計算については、その離脱した連結子法人の連結欠損金個別帰属額は、連結親法人の連結欠損金個別帰属額とみなすこととされています（法令155の46②）。

ハ 仮決算による連結中間申告における還付金の計算の基礎となった災害損失欠損金額の益金算入額の個別帰属額

仮決算による連結中間申告における還付金の計算の基礎となった災害損失欠損金額、すなわち連結確定申告時における連結所得の金額の計算上益金の額に算入される金額の個別帰属額は、その益金の額に算入された金額に、その中間期間において生じた連結欠損金額のうち各連結法人の中間連結欠損金個別帰属額（その連結欠損金額のうち各連結法人に帰せられる金額として連結欠損金個別帰属額の計算に準じて計算した金額をいいます。）の占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令155の12の2①）。

なお、仮決算による連結中間申告における中間期間の末日の翌日から同日の属する連結親法人事業年度終了の日までの間に連結グループから離脱した連結子法人がある場合には、上記の個別帰属額の計算においては、その離脱した連結子法人の中間連結欠損金個別帰属額は、連結親法人の中間連結欠損金個別帰属額とみなすこととされています（法令155の12の2②）。

ニ その他

この措置は白色申告をする事業年度の欠損金額についても繰戻しの対象となるため、還付金額の計算の基礎となる還付所得事業年度の所得に対する法人税の額に次の金額が含まれている場合には、その法人税の額

から次の金額を控除することとされました。

(イ) 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制度、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制度、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制度、特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の法人税額の特別控除制度及び中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の法人税額の特別控除制度における連結納税の承認を取り消された場合の法人税額の調整（取戻し課税）により法人税の額に加算された金額（措令27の5④三、27の6⑧、27の9⑩、27の12の3⑦、27の12の4⑤）

(ロ) 平成28年改正前の国家戦略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制度及び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制度における連結納税の承認を取り消された場合の法人税額の調整（取戻し課税）により法人税の額に加算された金額（改正法令附則19）

(ハ) 平成23年12月改正前の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制度における連結納税の承認を取り消された場合の法人税額の調整（取戻し課税）により法人税の額に加算された金額（平成23年12月改正措令附則8①）

(ニ) 平成24年改正前の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制度における連結納税の承認を取り消された場合の法人税額の調整（取戻し課税）により法人税の額に加算された金額（平成24年改正措令附則12①）

(2) 仮決算による中間申告における所得税額の還付

① 制度の概要

この制度は、内国法人の災害のあった日から同日以後6月を経過する日までの間に終了する中間期間において生じたその災害に係る災害損失金額がある場合には、その中間期間に係る仮決算による中間申告において、その災害損失金額を限度として、その課された所得税の額で法人税の額から控除しきれなかった金額を還付するというものです（法法72、78）。

② 災害

対象となる災害は、次のとおりとされています（法法72④、法令150の2②）。これは、災害損失金の繰越し（法法58）及び災害損失欠損金の繰戻しによる還付（上記(1)）の対象となる災害と同じです。

イ 震災、風水害及び火災

ロ 冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害

ハ 害虫、害獣その他の生物による異常な災害

③ 災害損失金額

還付額の限度とされる災害損失金額は、災害により棚卸資産、固定資産及び繰延資産（他の者の有する固定資産を利用するために支出されたものに限りません。）について生じた損失の額（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を除きます。）の合計額とされています（法令150の2③④）。この損失の額は、上記(1)④イからハまでの損失の額と同様です（法令150の2③④）。ただし、繰戻しの対象となる災害損失欠損金額は欠損金額の範囲内に限られていますが、この措置では、そのような限定はありません。また、災害損失欠損金の繰戻しによる還付措置とこの措置は別個の措置となっていますので、災害損失欠損金の繰戻しによ

る還付を受ける場合でも、この措置による還付額の限度となる災害損失金額に調整を加えることはありません。

④ 所得税の額

還付の対象となる所得税の額は、内国法人がその中間期間において課された所得税の額で、所得税法の規定により課されたもののほか、租税特別措置法の規定により課されたものも含まれます（法法68、72④一）。すなわち、控除の対象となる所得税の範囲と同様です。また、所得税の額とあわせて課される復興特別所得税の額も含まれます（復興財確法33②）。

なお、この措置により還付を受ける所得税の額は、その中間期間の所得の金額の計算上、損金の額に算入されません（法法40）。

⑤ 控除の順序

法人税額からは、所得税の額だけでなく外国税額も控除されます。しかしながら、法人税法では、これらの控除の順序については定められていません。今回の措置では、控除しきれなかった所得税の額について還付することとなっていますので、法人税額から控除しきれなかった所得税の額を特定するためにはこれらの控除に順序を付す必要があります。そこで、今回の措置における還付額の計算上は、これらの控除税額については、まず外国税額から控除し、次に所得税の額を控除するものとして、控除しきれなかった所得税の額を特定することとされています（法法72④一）。

⑥ 還付手続等

仮決算による中間申告において還付を受けられるようにするために、控除しきれなかった所得税の額（災害損失金額を限度とします。）及びその金額の計算の基礎が仮決算の中間申告書の記載事項とされています（法法72④）。また、前年度実績による予定申告額が10万円以下であること若しくは前年度実績による予定申告額がないこと又は下記(3)の適用があることにより仮決算の中間申告書を提

出ることができないこととされている場合でも、災害損失金額がある場合には、例外的に、仮決算の中間申告書を提出することができることとされています(法法72①ただし書)。

(注1) 公益法人等、協同組合等、清算中の法人及び受託法人は、中間申告義務がないため、災害損失金額がある場合にも仮決算による中間申告はできません。

(注2) 上記のように災害損失金額があることにより例外的に仮決算の中間申告書を提出することができる場合には、地方法人税の中間申告書は提出不要となります。ただし、上記(1)の災害損失欠損金の繰戻しによる還付を請求する場合には、地方法人税の中間申告書の提出義務があります。詳細については、後述「八 地方法人税法関係」をご参照ください。

(注3) 期限内に提出したもののみが「中間申告書」に該当するため、上記の例外的な場合にも、期限後に仮決算の中間申告書を提出することはできません。

上記の控除しきれなかった所得税の額の記載がある仮決算の中間申告書の提出があった場合には、税務署長は、その控除しきれなかった金額が過大であると認められる事由がある場合を除き、遅滞なく、還付又は充当の手続をすることになります(法法78①、法令151)。

還付加算金の計算期間は、仮決算の中間申告書の提出期限の翌日からその還付のための支払決定をする日又はその還付金につき充当をする日(その日前に充当するのに適することとなった日がある場合には、その適することとなった日)までの期間とされています(法法78②)。

また、還付金をその仮決算の中間申告書に係る事業年度の法人税で未納のものに充当する場合には、その還付金のうちその充当する金額については、還付加算金を付さず、その充当される部分の法人税については、延滞税

及び利子税を免除することとされています(法法78③)。

還付金(これに係る還付加算金を含みます。)の充当は、まずその仮決算の中間申告書に係る事業年度の所得に対する法人税で修正申告書の提出又は更正により納付すべきものに充当し、なお還付すべき金額があるときは、その他の未納の国税及び滞納処分費に充当されます(法令152)。

上記の還付の手続は、法人の提出した仮決算の中間申告書に係る法人税につき更正等があった場合において、その更正等により控除しきれなかった所得税の額が増加したときについても同様とされています(法法133、法令173の2)。ただし、更正等による所得税額の還付金に係る還付加算金の計算期間については、その更正等の日の翌日以後1月を経過した日(更正の請求に基づく更正である場合及び更正の請求に対する処分に係る不服申立て又は訴えについての決定若しくは裁決又は判決である場合には、その更正の請求の日の翌日以後3月を経過した日とその更正等の日の翌日以後1月を経過した日とのいずれか早い日)からその還付のために支払決定をする日又はその還付金につき充当をする日(同日前に充当するのに適することとなった日がある場合には、その適することとなった日)までの期間とされています(法法133②)。

⑦ 中間申告により所得税の額が還付される場合の確定申告における取扱い

中間申告により所得税の額について還付を受けた場合には、確定申告においては、次のような取扱いとなります。

イ 還付金の益金不算入

中間申告により還付を受け、又は充当された所得税の額は、益金の額に算入されません(法法26)。

ロ 法人税額から控除する所得税額の損金不算入

中間申告により還付を受け、又は充当さ

れた所得税の額は、確定申告においても再度損金不算入となります（法法40）。

ハ 所得税額控除

確定申告において控除又は還付の対象となる所得税の額は、中間申告による還付金の額に相当する金額を含まないものとされます（法法68③）。

⑧ 連結納税制度

連結納税制度においても、上記と同様の措置が講じられています（法法81の14、81の20、81の29、133、法令155の47、155の48、173の2）。なお、以下においては、連結納税固有の取扱いについてのみ解説します。

連結納税制度における還付額の限度とされる災害損失金額は、各連結法人の災害により棚卸資産等について生じた損失の額（保険金、損害賠償金等により補填されるものは除かれます。）の合計額を合計した金額とされており、その損失の額は上記③と同様です。

仮決算による連結中間申告により所得税の還付をされる場合において、連結子法人のうちに中間期間の末日の翌日から同日の属する連結親法人事業年度終了の日までの間に連結グループから離脱したものがあるときは、その連結グループのその仮決算の連結中間申告書に係る連結事業年度の連結確定申告及びその離脱した連結子法人の離脱日の前日に終了する単体事業年度の確定申告における所得税額控除制度の適用については、その離脱した連結子法人が中間期間において課された所得税の額のうちその連結子法人に帰せられる金額は、次の調整を行うこととされています。

イ 連結確定申告において控除又は還付の対象となる所得税の額に含まないものとされる連結中間申告による還付金の額から、その額のうち離脱した連結子法人に帰せられる金額を控除することとされています（法法81の14②）。これは、離脱した連結子法人が納付した所得税の額は、期末に連結グループを構成している連結法人の連結確定

申告における控除又は還付の対象となる所得税の額に含まれていないため、過大に控除することがないように調整するものです。

ロ その離脱した連結子法人のその中間期間の属する事業年度の確定申告において控除又は還付の対象となる所得税の額には、その連結中間申告による還付金の額のうちその離脱した連結子法人に帰せられる金額を含まないこととされています（法法68③）。

上記イ及びロの「帰せられる金額」とは、次の算式により計算した金額とされています（法令155の26の2、140の3）。

《算式》

$$\text{仮決算による連結中間申告における所得税の還付金の額} \times \frac{\text{分母の金額のうちその連結子法人に帰せられるものとして法人税法施行令第155条の44の規定に準じて計算した金額}}{\text{中間期間の法人税の額を計算する場合に控除されるべき所得税の額}}$$

また、連結確定申告における所得税の控除・還付額のうち各連結法人の個別帰属額の計算に当たっては、仮決算による連結中間申告における還付額を含めて計算することとなりますが、仮決算による連結中間申告における還付額のうち離脱した連結子法人に帰せられる金額として上記の算式により計算した金額は、連結親法人の個別帰属額に加算することとされています（法令155の44②）。

(3) 中間申告書の提出不要

国税通則法第11条の規定による申告期限の延長により、中間申告書の提出期限とその中間申告書に係る確定申告書の提出期限とが同一の日となる場合には、その中間申告書の提出を要しないこととされました（法法71の2）。連結中間申告書についても同様とされています（法法81の19の2）。また、退職年金等積立金中間申告書についても同様とされています（法法88の2）。

この国税通則法第11条の規定による申告期限

の延長は、国税通則法施行令第3条第1項又は第2項の規定による国税庁長官の告示によるもののほか、納税者の申請に基づき税務署長がする同条第3項の規定による個別の期限延長もこれに該当します。

この趣旨は、中間申告は確定申告前に行うことを前提としているものであり、中間申告書と確定申告書の提出期限が同一の日となる場合には中間申告書の提出を求める必要がないことから、確定申告書の提出期限と同一の日となる場合に中間申告書の提出が不要である旨を法令上明らかにしたものです。

(注) この制度により中間申告書の提出が不要となる場合には、地方法人税の中間申告書も提出が不要となります。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、平成29年4月1日から施

行されています(改正法附則1)。したがって、同日から請求が可能です。なお、同日前1年以内に終了した事業年度の所得に対する法人税につき確定申告書を同日前に提出した内国法人のその事業年度において生じた災害損失欠損金額については、平成29年4月30日まで(ただし、国税通則法第10条第2項により同年5月1日まで)、還付の請求をすることができる経過措置が設けられています(改正法附則22)。連結納税制度の場合についても同様です(改正法附則26)。

(2) 上記2(2)の改正は、平成29年4月1日から施行されています(改正法附則1)。したがって、同日から還付申告が可能です。

(3) 上記2(3)の改正は、平成29年4月1日から施行されています(改正法附則1)。

五 法人税の納税地の異動届出書等の提出先のワンストップ化

1 改正前の制度の概要

(1) 法人税の納税地の異動の届出

法人は、その法人税の納税地に異動があった場合(納税地の指定により異動があった場合を除きます。)には、その異動前及び異動後の納税地の所轄税務署長にその旨を届け出なければならないこととされています(法法20①)。

(2) 連結子法人の本店等所在地の異動の届出

連結親法人は、連結子法人の本店又は主たる事務所の所在地(以下「本店等所在地」といいます。)に異動があった場合には、その連結親法人の納税地の所轄税務署長並びにその連結子法人の異動前及び異動後の本店等所在地の所轄税務署長にその旨を届け出なければならないこととされています(法法20②)。

2 改正の内容

上記1(1)(2)の届出については、納税者の異動の状況を税務署長が的確に把握し円滑な事務処理を行うため、異動前後双方の納税地又は本店等所在地の所轄税務署長に異動届出書を提出することにより行うこととされていました。しかしながら、通信環境やシステム機器等のインフラが整備され、税務署間において遅滞なく異動情報の連絡・共有が可能となっていることを踏まえ、行政手続の簡素化により納税者の円滑・適正な納税のための環境整備を図る観点から、異動後の納税地又は本店等所在地の所轄税務署長への提出が不要とされました。

具体的には、次の届出は、それぞれ次の所轄税務署長にしなければならないこととされました。

(1) 上記1(1)の法人税の納税地の異動の届出については、その異動前の納税地の所轄税務署長(法法20①)

(2) 上記1(2)の連結子法人の本店等所在地の異動の届出については、その連結親法人の納税地の所轄税務署長及びその連結子法人の異動前の本店等所在地の所轄税務署長（法法20②）

3 適用関係

上記2(1)の改正は、法人の平成29年4月1日以後の納税地の異動について適用し、法人の同日前

の納税地の異動については、従前どおりとされています（改正法附則13①）。

上記2(2)の改正は、連結子法人の平成29年4月1日以後の本店等所在地の異動について適用し、連結子法人の同日前の本店等所在地の異動については、従前どおりとされています（改正法附則13②）。

六 設立等の届出書の添付書類の簡素化

1 改正前の制度の概要

(1) 内国普通法人等の設立の届出

新たに設立された内国法人である普通法人又は協同組合等は、その設立の日以後2月以内に、その納税地、その事業の目的及びその設立の日を記載した届出書（法人設立届出書）に、設立の時における貸借対照表、定款等の写し、設立の登記の登記事項証明書、株主等の名簿の写し等の所定の書類を添付して、これを納税地（連結子法人にあっては、本店又は主たる事務所の所在地）の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（法法148①、法規63）。

（注） 法人課税信託の新設の場合には、「法人課税信託の受託者となった旨の届出書」となります。

(2) 公益法人等又は人格のない社団等の収益事業の開始等の届出

内国法人である公益法人等又は人格のない社団等は、新たに収益事業を開始した場合には、その開始の日以後2月以内に、その納税地、その事業の目的、その収益事業の種類及びその収益事業を開始した日を記載した届出書（収益事業開始届出書）に、その開始した時における収益事業に係る貸借対照表、定款等の写し、公益法人等にあっては登記事項証明書、収益事業に係る事業場の名称等を記載した書類等の所定の書類を添付して、これを納税地の所轄税務署

長に提出しなければならないこととされています（法法150①、法規65①）。

公益法人等（収益事業を行っていないものに限ります。）が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合には、その該当することとなった日以後2月以内に、その納税地、その事業の目的及びその該当することとなった日を記載した届出書（普通法人又は協同組合等となった旨の届出書）に、その該当することとなった時における貸借対照表、定款等の写し及び登記事項証明書を添付して、これを納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（法法150②、法規65②）。

2 改正の内容

上記1(1)(2)の届出書については、法務省と国税庁との間で登記事項に関する情報の共有がされる環境が整備されたことを踏まえ、行政手続の簡素化により納税者の円滑・適正な納税のための環境整備を図る観点から、登記事項証明書の添付が不要とされました（旧法規63①三、65①三②三）。

3 適用関係

上記2の改正は、平成29年4月1日以後に提出する上記1(1)(2)の届出書について適用し、同日前に提出した上記1(1)(2)の届出書については、従前どおりとされています（改正法規附則5）。

七 その他

1 公共法人の範囲

(1) 改正前の制度の概要

公共法人は、法人税を納める義務がないこととされています（法法4②）。

（注）「公共法人」とは、法人税法別表第1に掲げる法人をいいます（法法2五、別表1）。

なお、公共法人となる独立行政法人は、財務大臣が告示指定をしたものに限ることとされています（法法別表1、平15.9財務告606）。

(2) 改正の内容

「森林法等の一部を改正する法律」が平成28年の通常国会で成立し、同年5月20日に公布されました。この中で、国立研究開発法人森林総合研究所法が改正され、国立研究開発法人森林総合研究所が旧独立行政法人緑資源機構から承継して同法の附則業務としてこれまで実施していた水源林造成業務が同法の本則業務とされるとともに、これに伴って法律名が「国立研究開発法人森林研究・整備機構法」に、法人名が「国立研究開発法人森林研究・整備機構」に、それぞれ変更されました。

「教育公務員特例法等の一部を改正する法律」が平成28年の臨時国会で成立し、同年11月28日に公布されました。この中で、独立行政法人教員研修センター法が改正され、独立行政法人教員研修センターの業務の見直しが行われるとともに、これに伴って法律名が「独立行政法人教職員支援機構法」に、法人名が「独立行政法人教職員支援機構」に、それぞれ変更されました。

「貿易保険法及び特別会計に関する法律の一部を改正する法律」が平成27年の通常国会で成立し、同年7月17日に公布されました。この中で、独立行政法人日本貿易保険は、株式会社日本貿易保険にその財産の全部を出資して解散す

ることとされました。

上記の法改正（いずれも平成29年4月1日施行）に伴い、公共法人となる独立行政法人の範囲並びに法人及び根拠法の名称について、所要の改正が行われました（平15.9財務告606）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成29年4月1日から適用することとされています（平29.3財務告90前文）。

2 公益法人等の範囲及び収益事業から除外される事業の範囲

(1) 改正前の制度の概要

公益法人等は、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は退職年金業務等を行う場合に限り、法人税を納める義務があることとされています（法法4①）。

（注）「公益法人等」とは、法人税法別表第2に掲げる法人をいいます（法法2六、別表2）。

収益事業とは、物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業、製造業、請負業等の34事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいいます（法法2十三、法令5）。

ただし、法令等において参入が限定されている等、営利を目的とする法人と競合関係にないと思えられる事業等については、収益事業から除外されています（法令5）。

(2) 改正の内容

① 公益法人等の範囲

公益法人等の範囲に外国人技能実習機構が追加されました（法法別表2）。

（注）外国人技能実習機構の追加に係る改正は、平成28年11月28日に公布された「外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律」附則第16条において措置

されています。なお、この改正の施行日は、同法の公布の日とされています（外国人技能実習法附則1ただし書）。

② 収益事業から除外される事業の範囲

収益事業から除外される事業について、請負業から除外される学校法人がその設置している大学に対する他の者の委託を受けて行う研究に係るものの要件が、その委託に係る契約又は協定において、その研究の成果の全部若しくは一部がその学校法人に帰属する旨又はその研究の成果について学術研究の発展に資するため適切に公表される旨が定められているもの（改正前：その研究に係る実施期間が3月以上であること並びにその委託に係る契約又は協定においてその研究の成果の帰属及び公表に関する事項が定められていること）とされました（法令5①十二）。

この要件は、簡易な資料の収集・提供、材料・製品等の簡易な測定・検査等教育研究活動との関連が希薄なものを排除するとともに公益性を有する点を担保する趣旨で平成14年度の税制改正において設けられたものですが、近年の受託研究は委託者側から成果を求められるスピードが速くなっており、加えて、科学技術の進歩により短期間であっても教育研究活動と密接に関連する研究が発生していること、一方、知的財産基本法の制定（平成14年）、日本版バイドール条項の恒久化（平成19年）等を経て、受託研究について研究者ではなく大学と企業との間で契約が取り交わされ、契約書の内容についても大学本部が確認するようになってきていること、「研究活動における不正行為への対応等に関するガイドライン」の決定（平成26年）等により研究成果の公表方法を含めた研究不正等に対する対応の厳格化が進んでいること等の状況の変化があり、こういった変化を踏まえて上記の趣旨を維持しつつ3月という形式要件を廃止して実態にあった要件に見直されたものです。なお、「学術研究の発展に資するため適切に公表さ

れる」とは、ツイッターやブログなどインターネット上の限られた閲覧する場への投稿を排除し、論文や学会発表等の手段により客観的に検証可能なデータ・資料を提示しつつ科学コミュニティに向かって公開し、その内容について吟味・批判を受けることという、「研究活動における不正行為への対応等に関するガイドライン」にのっとった方法により公表されるという趣旨です。

(3) 適用関係

上記(2)②の改正は、法人の平成29年4月1日以後に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、法人の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、従前どおりとされています（改正法令附則4）。

3 森林組合法の改正に伴う措置

(1) 改正前の制度の概要

普通法人である一般社団法人・一般財団法人又は医療法人（以下「特定普通法人」といいます。）が公益法人等（非営利型法人若しくは公益社団法人・公益財団法人又は社会医療法人）に該当することとなる場合には、その該当することとなる日（以下「該当日」といいます。）の前日に、その特定普通法人が解散したものとみなして、次の①から⑤までの規定を適用することとされています（法法10の3①、法令14の11①）。また、次の⑥から⑫までの制度についても、これらに準じて課税関係を清算する取扱いが設けられています（法法52⑫、53⑨、法令121の5①、125③、133の2⑤、139の4⑩、平成21年改正法令附則6⑬）。

- ① 欠損金の繰戻しによる還付（法法80④）
- ② 連結欠損金の繰戻しによる還付（法法81の31③）
- ③ 国庫補助金等に係る特別勘定の金額の取崩し（法令81）
- ④ 保険差益等に係る特別勘定の金額の取崩し（法令90）

- ⑤ 連結納税を適用する場合の上記③又は④の規定（法法81の3①）
- ⑥ 貸倒引当金（法法52）
- ⑦ 返品調整引当金（法法53）
- ⑧ 繰り延べたデリバティブ取引等の決済損益額の計上時期等（法令121の5）
- ⑨ 長期割賦販売等に係る収益及び費用の額（法令125）
- ⑩ 一括償却資産の損金算入（法令133の2）
- ⑪ 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入（法令139の4）
- ⑫ 平成21年度改正における棚卸資産の評価方法の変更に関する経過措置（平成21年改正法令附則6）
また、特定普通法人が公益法人等に該当することとなった場合には、該当日にその公益法人等が設立されたものとみなして、次の規定を適用することとされています（法法10の3②、法令14の11②）。
- ⑬ 青色欠損金、災害損失金及び期限切れ欠損金の損金算入（法法57①、58①、59）
- ⑭ 欠損金の繰戻しによる還付（法法80）
- ⑮ 受取配当の益金不算入制度における株式等に係る負債の利子の額（法令22）
- ⑯ 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金制度における貸倒引当金勘定への繰入限度額（法令96⑥⑧）
- ⑰ 返品調整引当金制度における返品調整引当金勘定への繰入限度額（法令101②）

(2) 改正の内容

「森林法等の一部を改正する法律」が平成28年の通常国会で成立し、同年5月20日に公布されました。この中で、森林組合法が改正され、生産森林組合を認可地縁団体に組織変更する制度が創設されました（平成29年4月1日施行）。

(注) 認可地縁団体は、地方自治法により公益法人等とみなされています（地方自治法260の2⑬）。

これに伴い、生産森林組合が認可地縁団体に

組織変更する場合には、特定普通法人が公益法人等に該当することとなる場合と同様に、解散及び設立があったものとみなす等により課税関係を清算することとされました（法法10の3①②、52⑫、53⑨、法令14の11①②、121の5①、125③、133の2⑤、139の4⑩、平成21年改正法令附則6⑬）。

(注) 「特定普通法人」は「特定普通法人等」と定義名が変更され、公益法人等と適格合併が行われた場合に非適格合併とみなす取扱いについても規定上は生産森林組合について同様の取扱いとなっていますが、生産森林組合は認可地縁団体と合併することはできません。

(参考) 森林組合法（昭和53年法律第36号）（森林法等の一部を改正する法律（平成28年法律第44号）第3条の規定による改正後）

（事業の種類）

第93条 生産森林組合（以下この章において「組合」という。）は、森林の経営（委託又は信託を受けて行うものを除く。）及びこれに附帯する事業を行うものとする。

2・3 省略

（組織変更）

第100条の19 組合（市町村の区域を超える区域を地区とするものを除く。以下この款において同じ。）は、その組織を変更し、認可地縁団体（地方自治法（昭和22年法律第67号）第260条の2第7項に規定する認可地縁団体をいう。以下同じ。）になることができる。

（組織変更計画の承認等）

第100条の20 組合は、前条の規定による組織変更（以下この款において「組織変更」という。）をするには、組織変更計画を作成して、総会の議決により、その承認を受けなければならない。

2 組織変更計画には、次に掲げる事項を定めなければならない。

一～六 省略

七 組織変更がその効力を生ずべき日

八 省 略

(組織変更の認可)

第100条の22 組織変更は、農林水産省令・総務省令で定めるところにより、都道府県知事の認可を受けなければ、その効力を生じない。

2～4 省 略

(組織変更の効力の発生等)

第100条の23 組織変更をする組合は、第100条の20第2項第7号の日又は前条第1項の認可を受けた日のいずれか遅い日（以下この条において「効力発生日」という。）に、認可地縁団体となる。

2・3 省 略

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成29年4月1日後に公益法人等に該当することとなる特定普通法人等について適用し、同日以前に公益法人等に該当することとなった特定普通法人については、従前どおりとされています（改正法附則12）。

4 特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用等

(1) 改正前の制度の概要

欠損等法人が、その特定支配日から同日以後5年を経過した日の前日（特定支配関係を有しないこととなった場合等の適用停止事実が生じた場合には、その適用停止事実が生じた日）までに、旧事業を廃止しその事業規模の概ね5倍を超える資金借入れ等を行うこと等の適用事由に該当するときは、その該当する日の属する事業年度前において生じた欠損金額につき青色欠損金の繰越控除制度を適用しないととも、その事業年度開始の日から3年以内に生ずる特定資産の譲渡等損失額を損金の額に算入しないこととされています（法法57の2、60の3、81の10）。

(2) 改正の内容

① 譲渡等損失額の損金不算入の対象となる特定資産が、特定支配日の属する事業年度開始の日において有する資産（改正前：特定支配日において有する資産）とされました（法法60の3①）。

これにより、特定支配日の属する事業年度において適用事由に該当するときのその事業年度開始の日から適用事由が生じた日の前日までの間に生じた特定資産の譲渡等損失額が制限の対象に追加されます。一方、特定支配日の属する事業年度開始の日後に取得した資産については対象から除外されます。

また、この改正に伴い、次の改正が行われています。

イ 譲渡等損失額の損金不算入の対象となる特定資産から除外される資産のうちその価額と帳簿価額との差額が欠損等法人の資本金等の額の2分の1に相当する金額と1,000万円とのうちいずれか少ない金額に満たないものについて、判定日が特定支配日の属する事業年度開始の日とされました（法令118の3②）。

ロ 特定支配日の属する事業年度開始の日において評価損資産を有する法人が欠損等法人とされました（法法57の2①、60の3①、81の10①）。

ハ 評価損資産に該当するかどうかの判定日が特定支配日の属する事業年度開始の日とされました（法令113の2⑥、155の22①）。

② 適用停止事実のうち解散について、「他の内国法人との間に当該他の内国法人による完全支配関係がある欠損等法人の残余財産の確定」との適用事由に該当することが見込まれる場合の解散が適用停止事実から除外されました（法令113の2⑩二）。

これにより、他の内国法人による完全支配関係がある欠損等法人が解散し、その完全支配関係がある状態での残余財産の確定の見込みがある場合には、制限の対象となります。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人が平成29年4月1日以後に他の者との間に当該他の者による特定支配関係を有することとなる場合における適用事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額及び法人の特定支配日が同年4月1日以後である場合における特定資産の譲渡等損失額について適用し、法人が同年4月1日前に他の者との間に当該他の者による特定支配関係を有することとなった場合における適用事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額及び法人の特定支配日が同年4月1日前であった場合における特定資産の譲渡等損失額については、従前どおりとされています（改正法附則16、17、23、改正法令附則12、13、20）。

5 連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価

(1) 改正前の制度の概要

連結納税の開始又は連結納税への加入に際し、連結子法人となる法人（連結親法人との間に最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から完全支配関係を有する法人等を除きます。）の有する時価評価資産の評価益又は評価損は、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61の11、61の12）。

時価評価資産とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいい、次のものは除かれています（法令122の12①）。

- ① 前5年内事業年度等において一定の圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産
- ② 売買目的有価証券
- ③ 償還有価証券
- ④ 資産の価額とその帳簿価額との差額が他の内国法人（連結子法人となる法人）の資本金

等の額の2分の1に相当する金額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合のその資産

- ⑤ 他の内国法人（連結子法人となる法人）との間に完全支配関係がある次の内国法人の株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないもの
 - イ 清算中のもの
 - ロ 解散（合併による解散を除きます。）をすることが見込まれるもの
 - ハ 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との間で適格合併を行うことが見込まれるもの
- ⑥ 最初連結親法人事業年度開始日に内国法人（連結親法人となる法人）との間に完全支配関係がある他の内国法人（連結子法人となる法人）が合併（その内国法人及び他の内国法人のいずれにも該当しない法人を合併法人とするものに限り、）により合併法人に移転する資産及びその内国法人又は他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人がその合併によりその内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合のその保有されている他の内国法人の保有する資産
- ⑦ 最初連結親法人事業年度開始日に他の内国法人（連結子法人となる法人）が自己を合併法人とする合併により内国法人（連結子法人となる法人）（他の内国法人との間に完全支配関係があるものに限り、）との間に完全支配関係を有しなくなる場合の当該他の内国法人の保有する資産及びその合併により当該他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人がその内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合のその保有されている他の内国法人の保有する資産
- ⑧ 支配日以後2月以内に連結グループから離脱する法人の保有する資産

(2) 改正の内容

時価評価資産の範囲から、資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産が除外されました（法令122の12④四）。

なお、1,000万円に満たないかどうかの判定は、資産を次のように区分して行うこととされています（法規27の13の2、27の15①）。

- ① 金銭債権については、1の債務者ごとに区分します。
- ② 減価償却資産については、次の区分に応じそれぞれ次によります。
 - イ 建物については、1棟ごとに区分し、区分所有されている建物についてはその区分所有された部分ごとに区分します。
 - ロ 機械及び装置については、1の生産設備又は1台若しくは1基（通常1組又は1式をもって取引の単位とされるもの）にあっては、1組又は1式ごとに区分します。
 - ハ その他の減価償却資産については、上記イ又はロに準じて区分します。
- ③ 土地及び土地の上に存する権利（以下「土地等」といいます。）については、土地等を1筆ごとに区分し、一体として事業の用に供される一団の土地等にあってはその一団の土地等ごとに区分します。
- ④ 有価証券については、その銘柄の異なるごとに区分します。
- ⑤ その他の資産については、通常取引の単位を基準として区分します。

(注) 上記のほか、時価評価の対象となる法人の範囲の見直しが行われています。また、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についても同様の改正が行われています。これらについては、前述「三 組織再編税制」の3(4)⑥及び(5)をご参照ください。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人の平成29年10月1日以後に終了する事業年度終了の時に有する資

産について適用することとされています（改正法令附則15）。

6 その他

(1) 減価償却資産の範囲

減価償却資産のうち無形固定資産の範囲について、ガス事業の事業類型の見直し（一般ガス事業、簡易ガス事業、ガス導管事業及び大口ガス事業⇒ガス小売事業、一般ガス導管事業、特定ガス導管事業及びガス製造事業）に伴い、無形固定資産となるガス供給施設利用権が、ガス事業法第2条第5項に規定する一般ガス導管事業を営む者に対してガスの供給施設（同条第7項に規定する特定ガス導管事業の用に供するものを除きます。）を設けるために要する費用を負担し、その施設を利用してガスの供給を受ける権利とされました（法令13八ヨ）。

上記の改正は、法人が平成29年4月1日以後に取得するガス供給施設利用権について適用し、法人が同日前に取得したガス供給施設利用権については、従前どおりとされています（電事法整備政令附則4）。

(注) 上記の「ガス事業の事業類型の見直し」は、平成27年6月24日に公布された「電気事業法等の一部を改正する等の法律（平成27年法律第47号）」第5条において、上記の改正は、平成29年3月23日に公布された「電気事業法等の一部を改正する等の法律の一部の施行に伴う関係政令の整備及び経過措置に関する政令（平成29年政令第40号）」第10条において、それぞれ措置されています。

(参考) **ガス事業法**（昭和29年法律第51号）（電気事業法等の一部を改正する等の法律（平成27年法律第47号）第5条の規定による改正後）

(定義)

第2条 この法律において「小売供給」とは、一般の需要に応じ導管によりガスを供給すること（政令で定める簡易なガス発生設備（以下「特定ガス発生設備」という。）にお

いてガスを発生させ、導管によりこれを供給するものにあつては、一の団地内におけるガスの供給地点の数が70以上のものに限る。)をいう。

2 この法律において「ガス小売事業」とは、小売供給を行う事業（一般ガス導管事業、特定ガス導管事業及びガス製造事業に該当する部分を除く。）をいう。

3・4 省 略

5 この法律において「一般ガス導管事業」とは、自らが維持し、及び運用する導管によりその供給区域において託送供給を行う事業（ガス製造事業に該当する部分及び経済産業省令で定める要件に該当する導管により供給するものを除く。）をいい、当該導管によりその供給区域における一般の需要（ガス小売事業者から小売供給を受けているものを除く。）に応ずるガスの供給を保障するための小売供給（以下「最終保障供給」という。）を行う事業（ガス製造事業に該当する部分を除く。）を含むものとする。

6 省 略

7 この法律において「特定ガス導管事業」とは、自らが維持し、及び運用する導管により特定の供給地点において託送供給を行う事業（ガス製造事業に該当する部分及び経済産業省令で定める要件に該当する導管により供給するものを除く。）をいう。

8 省 略

9 この法律において「ガス製造事業」とは、自らが維持し、及び運用する液化ガス貯蔵設備等を用いてガスを製造する事業であつて、その事業の用に供する液化ガス貯蔵設備が経済産業省令で定める要件に該当するものをいう。

10～13 省 略

(2) 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入消費税率及び地方消費税率の8%から10%への引上げによって、消費税率が100分の7.8（改

正前：100分の6.3）に、地方消費税率が消費税額に対し78分の22（改正前：63分の17）にそれぞれ引き上げられることに伴い、課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額又は控除をすることができない金額に係る地方消費税の額において地方消費税を消費税であると仮定して計算する場合における税率を2.2%（改正前：1.7%）に引き上げることとする改正について、消費税率及び地方消費税率を引き上げることとする改正の施行日の変更に伴い、その施行日が、平成31年10月1日（改正前：平成29年4月1日）とされました（法令139の4⑥）。この改正の経過措置における適用関係の新旧を区分する日についても、平成31年10月1日（改正前：平成29年4月1日）とされました（平成26年9月改正地方令附則11）。

（注） この改正は、平成28年11月28日に公布された「地方税法施行令の一部を改正する政令等の一部を改正する政令（平成28年政令第360号）」第1条において措置されています。

(3) 特定同族会社又は連結特定同族会社の特別税率（留保金課税）

① 「法人税額からその法人税額に係る税額控除額を控除した金額」に乗ずる割合の引下げの実施時期の変更

所得等の金額のうち留保した金額から控除する道府県民税及び市町村民税の額の計算上「法人税額からその法人税額に係る税額控除額を控除した金額」に乗ずる率を10.4%（改正前：16.3%）に引き下げることとする改正について、その施行日が、法人住民税法人税割の税率を引き下げることとする改正の施行日の変更に伴い、平成31年10月1日（改正前：平成29年4月1日）とされました（法令139の10①）。この改正の経過措置における適用関係の新旧を区分する日についても、平成31年10月1日（改正前：平成29年4月1日）とされました（平成28年改正法令附則10①）。

なお、連結留保金額の計算上控除する道府

県民税及び市町村民税の額及び連結留保税額の個別帰属額の計算の留保金個別帰属額を計算する場合における連結所得等個別帰属額のうち留保した金額から控除する金額についても、同様の改正が行われています（法令155の25一、155の43②八、平成28年改正法令附則12①、13）。

- ② 租税特別措置法の改正等に伴う所要の改正
今回の租税特別措置法の改正等に伴い、次の改正が行われています（法令139の10②）。

イ 留保金額の計算上控除する道府県民税及び市町村民税の額を計算する場合における法人税額について、中小企業者等が特定経営力向上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における連結納税の承認を取り消された場合の法人税額の調整（取戻し課税）により加算された金額が追加されました。

ロ 留保金額の計算上控除する道府県民税及び市町村民税の額を計算する場合における

税額控除額について、地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除制度（租税特別措置法第42条の4第3項に規定する中小企業者等が適用を受ける場合に限りま）及び中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の法人税額の特別控除制度により法人税の額から控除される金額並びに内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）及び特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例（コーポレート・インバージョン対策合算税制）により法人税の額から控除される外国関係会社等に対して課された所得税等の額が追加されました。

連結留保金額の計算上控除する道府県民税及び市町村民税の額についても、同様の改正が行われています（法令155の25）。

八 地方法人税法関係

1 税率の引上げ等の実施時期の変更

消費税率の引上げの実施時期の変更に合わせ、地方法人課税の偏在是正措置の実施時期についても、平成31年10月1日に変更されました。したがって、地方法人税の税率の10.3%（改正前：4.4%）への引上げ（地税法10①）の実施時期が、平成31年10月1日（改正前：平成29年4月1日）以後に開始する課税事業年度とされました（平成28年改正法附則1、30①）。

これに伴い、次の改正の実施時期についても、平成31年10月1日（改正前：平成29年4月1日）とされました（平成28年改正法附則1、平成28年改正措令附則1、平成28年改正地法令附則1）。これらの改正の経過措置における適用関係の新旧を区分する日についても、平成31年10月1日（改正前：平成29年4月1日）とされました（平成28

年改正法附則30③、106、112、143②、160、平成28年改正地法令附則2、3、平成28年改正措令附則14、20、21、26、33、34、41）。

- ① 特定同族会社等の特別税率の適用がある場合の地方法人税の額

特定同族会社等の特別税率の適用がある場合の所得地方法人税額の計算において留保金課税の適用により通常の法人税の額に加算される金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（地税法11）

- ② 連結法人の地方法人税の個別帰属額の計算

イ 連結法人の地方法人税の個別帰属額の計算において、その個別所得金額に適用法人税率を乗じて計算した金額に乗ずる割合、その個別欠損金額に適用法人税率を乗じて計算した金額に乗ずる割合及び加算調整額の計算における留保金課税の適用により通常の法人税の

- 額に加算される金額のうち連結親法人又は各連結子法人に帰せられる金額に乗ずる割合を、それぞれ10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（地法法15①）
- ロ 租税特別措置法の税額控除又は震災税特法の税額控除の適用がある場合における地方法人税の個別帰属額の計算について、減算調整額に含める金額の計算において調整前連結税額から控除される金額のうち連結親法人又は各連結子法人に帰せられる金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（措法68の9⑩、68の10⑫、68の13⑧、68の15⑦、68の15の2⑩、68の15の3④、震災税特法25の2⑫、25の2の2⑧、25の2の3⑧、25の3⑤、25の3の2④、25の3の3④）
- ハ 連結納税の承認を取り消された場合の法人税額の調整（取戻し課税）の適用がある場合における地方法人税の個別帰属額の計算について、加算調整額に含める金額の計算において基準法人税額に加算された金額のうち連結納税の承認を取り消された連結親法人又は各連結子法人に帰せられる金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（措法68の10⑬、68の11⑭、68の13⑨、68の15の4⑫、平成24年改正法附則33①）
- ニ 旧規定の適用がある場合における地方法人税の個別帰属額の計算の特例について、加算調整額に含める金額の計算においてその旧規定により基準法人税額に加算された金額のうち連結親法人又は各連結子法人に帰せられる金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（地法令附則2①）
- ホ 用途秘匿金の支出がある場合の課税の特例の適用がある場合における地方法人税の個別帰属額の計算について、加算調整額に含める金額の計算において用途秘匿金の支出の額の合計額に100分の40の割合を乗じて計算した金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（措令39の96⑧）
- ヘ 土地の譲渡等がある場合の特別税率又は短期所有に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率の適用がある場合における地方法人税の個別帰属額の計算について、加算調整額に含める金額の計算において連結親法人又はその各連結子法人ごとに算出した土地の譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額に100分の5の割合を乗じて計算した金額又は短期所有に係る土地の譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（措令39の97⑰、39の98⑳）
- ③ 中間申告
- イ 前課税事業年度の地方法人税額に係る基準法人税額に租税特別措置法の規定により加算された金額がある場合に、その前課税事業年度の地方法人税額から控除する金額の計算においてその加算された金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（措令27の5⑤、27の6⑪、27の9⑫、27の12の3⑧、38⑥、38の4④④、38の5⑳、39の40⑥、39の41⑫、39の43⑧、39の45の4⑩、39の96⑦、39の97⑰、39の98⑳、平成24年改正措令附則12②、19②）
- ロ 旧規定の適用がある場合における地方法人税中間申告書に記載すべき前課税事業年度の地方法人税額の計算の特例について、その前課税事業年度の地方法人税額から控除する金額の計算においてその旧規定により加算された金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（地法令附則2②）
- ④ 欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合の還付
- イ 欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合に、確定地方法人税額のうち還付する金額の計算においてその法人税の還付金の額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（地法法23①本文）
- ロ 基準法人税額に租税特別措置法の規定により加算された金額がある場合に、その基準法人税額に対する地方法人税の額から控除する

金額の計算においてその加算された金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（措令38⑥、38の4④、38の5②⑦、39の40⑥、39の41⑫、39の43⑧、39の45の4⑩、39の96⑦、39の97⑱、39の98⑳、平成24年改正措令附則19②）

ハ 旧規定の適用がある場合における基準法人税額に対する地方法人税の額の計算の特例について、その基準法人税額に対する地方法人税の額から控除する金額の計算においてその旧規定により加算された金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（地法令附則2③）

⑤ 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還付の特例

イ 地方法人税の更正の日の属する課税事業年度開始の前1年以内に開始する各課税事業年度の所得基準法人税額に租税特別措置法の規定により加算された金額がある場合に、その所得基準法人税額に対する地方法人税の額から控除する金額の計算においてその加算された金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（措令27の5⑤、27の6⑪、27の9⑫、27の12の3⑧、38⑥、38の4④、38の5②⑦、39の96⑦、39の97⑱、39の98⑳、平成24年改正措令附則12②）

ロ 旧規定の適用がある場合における地方法人税の更正の日の属する課税事業年度開始の前1年以内に開始する各課税事業年度の所得基準法人税額に対する地方法人税の額の計算の特例について、その所得基準法人税額に対する地方法人税の額から控除する金額の計算においてその旧規定により加算された金額に乗ずる割合を10.3%（改正前：4.4%）に引き上げる改正（地法令附則2④）

2 法人税法の改正に伴う改正

(1) 中間申告

① 改正前の制度の概要

各事業年度の所得に対する法人税の中間申

告書又は各連結事業年度の連結所得に対する法人税の連結中間申告書を提出すべき法人は、これらの申告書に係る課税事業年度開始の日以後6月を経過した日から2月以内に、税務署長に対し、次の事項を記載した申告書（地方法人税中間申告書）を提出しなければならないこととされています（地税法16①）。

イ 前課税事業年度の確定地方法人税額を前課税事業年度の月数で除し、これに6を乗じて計算した金額

ロ イの金額の計算の基礎その他の事項

また、退職年金等積立金に係る法人税の中間申告書を提出すべき法人は、その申告書に係る課税事業年度開始の日以後6月を経過した日から2月以内に、税務署長に対し、その6月の期間を1事業年度とみなして計算した場合におけるその期間に係る課税標準である課税標準法人税額及びその課税標準法人税額につき計算した地方法人税の額等を記載した申告書を提出しなければならないこととされています（地税法16⑨）。

各事業年度の所得に対する法人税の仮決算の中間申告書又は各連結事業年度の連結所得に対する法人税の仮決算の連結中間申告書を提出する法人（以下「仮決算法人」といいます。）は、これらの申告書に係る課税事業年度について、上記イ及びロに代えて、その6月の期間を1事業年度とみなして計算した場合におけるその期間に係る課税標準である課税標準法人税額及びその課税標準法人税額につき計算した地方法人税の額等（以下「仮決算の地方法人税中間申告書に記載すべき事項」といいます。）を記載した地方法人税中間申告書を提出しなければならないこととされています（地税法17①）。

地方法人税中間申告書を提出すべき法人がその地方法人税中間申告書とその提出期限までに提出しなかった場合には、その法人については、その提出期限において、税務署長に対し上記イ及びロに掲げる事項（仮決算法人

にあつては、仮決算の地方法人税中間申告書に記載すべき事項）を記載した地方法人税中間申告書の提出があつたものとみなすこととされています（地税法18）。

② 改正の内容

イ 中間申告義務

前述「**四** 災害に関する税制上の措置」の2(3)で述べたとおり、国税通則法第11条の規定による申告期限の延長により、法人税の中間申告書、連結中間申告書又は退職年金等積立金中間申告書の提出期限とこれらの中間申告書に係る確定申告書、連結確定申告書又は退職年金等積立金確定申告書の提出期限とが同一の日となる場合には、これらの中間申告書の提出を要しないこととされました（法71の2、81の19の2、88の2）。この場合には、法人税の中間申告書を提出すべき法人ではなくなることから、地方法人税中間申告書を提出する必要もありません（地税法16①⑩）。

ロ 予定申告額

予定申告に係る期間の属する課税事業年度の前課税事業年度の地方法人税確定申告書の提出期限が当該前課税事業年度終了の日の翌日から6月を経過した日の前日とされている場合で、かつ、その提出期限につき国税通則法第10条第2項の規定の適用がある場合において、同項の規定の適用がないものとした場合におけるその提出期限の翌日から同項の規定によりその提出期限とみなされる日までの間に当該前課税事業年度の地方法人税額が確定したときは、その予定申告に係る期間の属する課税事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までにその地方法人税額が確定したものとみなして、その予定申告に係る地方法人税額を計算することとされました（地税法16⑨）。

（注） 課税事業年度終了の日の翌日から6月を経過した日の前日となるのは、法人税の確定申告書の提出期限が4月間延長さ

れている場合です。すなわち、前述「一 確定申告書の提出期限の延長の特例」の3(3)②と同様の改正です。

ハ 仮決算による中間申告

法人税の仮決算の中間申告書又は仮決算の連結中間申告書を提出する法人のうち、これらの中間申告書の提出義務がない法人については、これらの中間申告書において中間期間について災害損失欠損金の繰戻しによる還付を請求するものに限り、仮決算の地方法人税中間申告書を提出しなければならないこととされました（地税法17①②）。また、仮決算の地方法人税中間申告書の記載事項に、災害損失欠損金の繰戻しによる還付を請求する場合には確定地方法人税額のうち欠損金の繰戻しによる法人税の還付があつた場合に還付を受けるべきこととされる金額が追加されました（地法規4①四）。

この場合において、その還付を請求する法人についても、仮決算の地方法人税中間申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、税務署長に対し、仮決算の地方法人税中間申告書に記載すべき事項を記載した地方法人税中間申告書の提出があつたものとみなすこととされています（地税法18）。

すなわち、前年度実績による予定申告額が10万円以下であること若しくは前年度実績による予定申告額がないこと又は中間申告書の提出期限と確定申告書の提出期限とが同一の日であることにより法人税の中間申告書を提出する義務のない法人が、災害損失金額があるために法人税の仮決算の中間申告書の提出により所得税額の還付を受けるものの、その仮決算の中間申告書において災害損失欠損金の繰戻しによる還付を請求しない場合には、仮決算の地方法人税中間申告書を提出することを要しないこととされたものです。

③ 適用関係

上記②イ及びハの改正は、平成29年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

上記②ロの改正は、平成29年10月1日以後に納税義務が成立する地方法人税中間申告書に係る地方法人税について適用することとされています（改正法附則30）。

(2) 欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合の還付

① 災害損失欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合の地方法人税の還付

災害損失欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合には、通常の欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合と同様に、確定地方法人税額のうち、その還付金の額に4.4%を乗じて計算した金額に相当する金額を併せて還付することとされました（地税法23①）。

（注） 上記の4.4%の割合は、平成31年10月1日以後に開始する還付所得事業年度に該当する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税にあっては、10.3%とされています（平成28年改正法附則30③）。

なお、仮決算の中間申告書の提出により災害損失欠損金の繰戻しによる法人税の還付を受けた場合には、地方法人税中間申告書の提出がない場合においても、上記(1)②ハで述べたとおり、仮決算の地方法人税中間申告書に記載すべき事項を記載した地方法人税中間申告書の提出があったものとみなすこととされていることから、地方法人税の還付を受けることができることとされています（地税法23①ただし書）。

② 基準法人税額に対する地方法人税額の調整

災害損失欠損金の繰戻しによる法人税の還付は白色申告をする事業年度の欠損金についても繰戻しの対象となるため、還付所得事業年度の基準法人税額に次の金額が含まれている場合には、その基準法人税額に対する地方

法人税額から次の金額の4.4%（平成31年10月1日以後に開始する還付所得事業年度に該当する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税にあっては、10.3%）相当額を控除することとされました。

イ 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制度、中
小企業者等が機械等を取
得した場合の法人
税額の特別控除制度、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
税額の特別控除制度、特定中小企業者等が経
営改善設備を取
得した場合の法人
税額の特別
控除制度及び中小企業者等が特定経営力
向上設備等を取
得した場合の法人
税額の特別
控除制度における連結納税の承認を取り
消された場合の法人税額の調整（取戻し課
税）により法人税の額に加算された金額
（措令27の5④六、27の6⑧、27の9⑩、
27の12の3⑦、27の12の4⑤、改正措令附
則18②）

ロ 平成28年改正前の国家戦略特別区域にお
いて機械等を取
得した場合の法人
税額の特別
控除制度及び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
控除制度における連結納税の承認を取り
消された場合の法人税額の調整（取戻し課
税）により法人税の額に加算された金額
（地法令附則3③、改正地法令附則②）

ハ 平成23年12月改正前のエネルギー需給構
造改革推進設備等を取
得した場合の法人
税額の特別
控除制度における連結納税の承認
を取り消された場合の法人税額の調整（取
戻し課税）により法人税の額に加算された
金額（平成23年12月改正措令附則8②）

ニ 平成24年改正前の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
控除制度における連結納税の承認
を取り消された場合の法人税額の調整（取
戻し課税）により法人税の額に加算された
金額（平成24年改正措令附則12②、改正措

令附則34)

③ 還付金額の個別帰属額

欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合の地方法人税の還付を受けるべき金額のうち連結親法人又は各連結子法人に帰せられる金額が、次の算式により計算した金額とされました（地法令4③）。

《算式》

$$\begin{array}{l} \text{地方法人} \\ \text{税の還付} \\ \text{を受ける} \\ \text{べき金額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{地方法人税の還付を受けるべき金額} \\ \text{の計算の基礎となった法人税の} \\ \text{欠損金の繰戻しによる還付額に係} \\ \text{るその連結親法人又は各連結子法} \\ \text{人に帰せられる金額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{地方法人税の還付を受けるべき金額} \\ \text{の計算の基礎となった法人税の} \\ \text{欠損金の繰戻しによる還付額に係} \\ \text{る連結親法人及び各連結子法人に} \\ \text{帰せられる金額の合計額} \end{array}}$$

通常の欠損金の繰戻しによる法人税の還付又は解散等の場合の欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合の地方法人税の還付額の個別帰属額の計算結果は改正前と原則的に同様ですが、設備廃棄等欠損金額の繰戻しによる還付があった場合について、上記の改正により特段の調整を行うことなく法人税の還付額の個別帰属額に対応した金額が算出されることとなります。

(注) 設備廃棄等欠損金額については、後掲「**租税特別措置法等（法人税関係）の改正**」の「**第五 その他の特別措置関係**」の二をご参照ください。