

# 法人税法等の改正

目 次	
一 収益認識に関する会計基準等への対応 .....	266
二 申告書の電子情報処理組織による提出 義務の創設その他税務手続の電子化の推 進.....	289
三 組織再編税制.....	307
四 繰延ヘッジ処理による利益額若しくは 損失額の繰延べ又は時価ヘッジ処理によ る売買目的外有価証券の評価益若しくは 評価損の計上.....	331
五 その他.....	335
1 特定公益増進法人に対する寄附金...	335
2 社会医療法人に対する税制上の措置 .....	339
3 交換により取得した資産の圧縮額の 損金算入.....	342
4 確定給付企業年金等の掛金等の損金 算入.....	343
5 資産に係る控除対象外消費税額等の 損金算入.....	346
6 特定同族会社の特別税率（留保金課 税）.....	349
7 税額控除の順序.....	351
8 法人税額等の損金不算入.....	352
9 分配時調整外国税相当額の控除制度 等の創設に伴う整備.....	353

## はじめに

平成30年度税制改正においては、働き方の多様化を踏まえ、様々な形で働く人をあまねく応援する等の観点から個人所得課税の見直しを行うとともに、デフレ脱却と経済再生に向けて賃上げ・生産性向上のための税制上の措置及び地域の中小企業の設備投資を促進するための税制上の措置を講ずるほか、国際課税制度の見直し並びに税務手続の電子化の推進等を行うこととされました。

このうち法人税関係（国際課税関係を除きます。）については、収益認識に関する会計基準を踏まえて包括的な収益の認識に関する税制を整備する、ICTの活用を推進して社会全体のコスト削減及び企業の生産性向上を図るため法人税等に係る申告データを円滑に電子提出できるように環境整備を進めるとともに大法人について法人税等の電子申告を義務化する、多段階型再編等多様な手法による事業再編の円滑な実施を可能とするた

めに組織再編税制の適格要件を見直す等の改正を行うこととされました。

これらの改正を含む「所得税法等の一部を改正する法律」は、去る3月28日に参議院本会議で可決・成立し、同月31日に平成30年法律第7号として公布されています。また、次の関係政省令等についても、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30.3.31政令第132号）
- ・ 地方法人税法施行令の一部を改正する政令（平30.3.31政令第133号）
- ・ 復興特別所得税に関する政令の一部を改正する政令（平30.3.31政令第149号）
- ・ 復興特別法人税に関する政令の一部を改正する政令（平30.3.31政令第150号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平30.3.31財務省令第13号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（平30.3.31財務省令第14号）

- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平30.4.13財務省令第35号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（平30.4.13財務省令第36号）
- ・ 復興特別法人税に関する省令の一部を改正する省令（平30.4.13財務省令第38号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第1項ただし書に規定する国税庁長官が定める者を定める件の一部を改正する件（平30.3.31国税庁告示第4号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第2項第3号に規定する国税庁長官が定める添付書面等を定める件（平30.3.31国税庁告示第5号）
- ・ 国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件の一部を改正する件（平30.3.31国税庁告示第10号）
- ・ 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第3項、法人税法施行規則第36条の3の2第6項及び第37条の15の2第6項、地方法人税法施行規則第8条第6項並びに消費税法施行規則第23条の2第5項の規定に基づき国税庁長官が定めるファイル形式を定める件（平30.4.27国税庁告示第14号）

## 一 収益認識に関する会計基準等への対応

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 各事業年度の益金の額

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とすることとされています（法法22②）。

上記の当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとすることとされています（法法22④）。

#### (2) 返品調整引当金

内国法人で対象事業を営むもののうち、常時、その販売するその対象事業に係る棚卸資産の大部分につき、その販売の際の価額による買戻しに係る特約を結んでいるものが、その棚卸資産のその特約に基づく買戻しによる損失の見込額として、各事業年度終了の時において損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額については、その繰入額のうち、一定の金額（繰

入限度額）に達するまでの金額は、損金の額に算入することとされています（法法53①）。

（注1） 対象事業とは、次の事業をいいます（法令99）。

- ① 出版業
- ② 出版に係る取次業
- ③ 医薬品（医薬部外品を含みます。）、農薬、化粧品、既製服、蓄音機用レコード、磁気音声再生機用レコード又はデジタル式の音声再生機用レコードの製造業
- ④ ③の物品の卸売業

（注2） その販売の際の価額による買戻しに係る特約とは、次の事項を内容とする特約をいいます（法令100）。

- ① その内国法人において、販売先からの求めに応じ、その販売した棚卸資産を当初の販売価額によって無条件に買戻すこと。
- ② 販売先において、その内国法人から棚卸資産の送付を受けた場合にその注文によるものかどうかを問わずこれを購入すること。

返品調整引当金の繰入限度額は、対象事業の種類ごとに、次のいずれかの方法により計算し

た金額の合計額とされています（法令101）。

① 期末売掛金残高を基準とする方法

次の算式により繰入限度額を計算する方法をいいます（法令101①一）。

《算式》

$$\text{繰入限度額} = \frac{\text{その対象事業に係る期末売掛金の帳簿価額の合計額}}{\text{その対象事業に係る棚卸資産の返品率}} \times \text{その対象事業に係る売買利益率}$$

② 期末前2月間の売上高を基準とする方法

次の算式により繰入限度額を計算する方法をいいます（法令101①二）。

《算式》

$$\text{繰入限度額} = \frac{\text{その対象事業に係る期末前2月間の販売の対価の額の合計額}}{\text{その対象事業に係る棚卸資産の返品率}} \times \text{その対象事業に係る売買利益率}$$

(注1) 売掛金からは、法人税法第63条第6項に規定する長期割賦販売等に係る棚卸資産で、その収益の額及び費用の額につき同条第1項本文又は第2項本文の規定の適用を受けたものに係る売掛金が除かれています。

(注2) 棚卸資産からは、法人税法第63条第6項に規定する長期割賦販売等に係る棚卸資産で、その収益の額及び費用の額につき同条第1項本文又は第2項本文の規定の適用を受けたものが除かれています。

(注3) 返品率とは、買戻事業年度（その事業年度及びその事業年度開始の前日1年以内に開始した各事業年度をいいます。）における次のイの金額のうちに次のロの金額の占める割合をいいます（法令101②）。

イ その対象事業に係る棚卸資産の販売の対価の額の合計額

ロ その販売の際の価額による買戻しに係る特約に基づくその対象事業に係る棚卸資産の買戻しに係る対価の額の合計額

(注4) 売買利益率とは、次の算式により計算した割合をいいます（法令101③）。

《算式》

その販売に係る利益の総額

その事業年度におけるその対象事業に係る棚卸資産の販売の対価の額の合計額からその販売の際の価額による買戻しに係る特約に基づくその事業年度におけるその棚卸資産の買戻しに係る対価の額の合計額を控除した残額

(注) 販売に係る利益の総額とは、分母の残額がその売上原価の額と販売手数料の額との合計額を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。

この返品調整引当金の金額は、その繰入れをした事業年度の翌事業年度にその全額を取り崩して益金の額に算入することとされています（法法53⑦）。

(3) 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度

内国法人が、長期割賦販売等に該当する資産の販売等をした場合において、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき、その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理したときは、その経理した収益の額及び費用の額は、その各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされています（法法63①）。

長期割賦販売等とは、次に掲げる要件に適合する条件を定めた契約に基づきその条件により行われる資産の販売等及びリース譲渡をいうこととされています（法法63⑥、法令127）。

① 月賦、年賦その他の賦払の方法により3回以上に分割して対価の支払を受けること。

② その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の期日の翌日から最後の賦払金の支払の期日までの期間が2年以上であること。

③ その契約において定められているその資産の販売等の目的物の引渡しの期日までに支払の期日の到来する賦払金の額の合計額がその

資産の販売等の対価の額の3分の2以下となっていること。

(注1) 資産の販売等とは、資産の販売若しくは譲渡、工事（製造を含みます。）の請負又は役務の提供（法人税法第64条第1項に規定する長期大規模工事の請負を除きます。）をいいます（法法63①）。

(注2) リース譲渡とは、法人税法第64条の2第3項に規定するリース取引による同条第1項に規定するリース資産の引渡しをいいます（法法63②）。

延払基準の方法とは、長期割賦販売等の対価の額及びその原価の額（その長期割賦販売等に要した手数料の額を含みます。）にその長期割賦販売等に係る賦払金割合を乗じて計算した金額をその事業年度の収益の額及び費用の額とする方法とされています（法令124①一）。

(注) 賦払金割合とは、次の算式により計算した割合をいいます（法令124②）。

《算式》

$$\frac{\text{分母の金額に係る賦払金であってその事業年度において支払の期日が到来するものの合計額}}{\text{長期割賦販売等の対価の額}}$$

(注) 分子の合計額は、その賦払金につき既にその事業年度開始の日前に支払を受けている金額を除くものとし、翌事業年度以後において支払の期日が到来する賦払金につきその事業年度中に支払を受けた金額を含むものとされています。

この制度の適用を受けている内国法人が、長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき、その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の日の属する事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理しなかった場合には、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額は、その事業年度の益金の額及び損金の額に算入することとされています（法法63①ただし書、法令125①）。

(注) その事業年度の益金の額及び損金の額に算入する金額からは、既にその事業年度前の各事業年度又は各連結事業年度の益金の額及び損金の額に算入される金額を除くこととされています。

この制度の適用を受けている内国法人が連結納税を開始し、若しくは連結納税グループに加入し、又は自己を株式交換等完全子法人等とする非適格株式交換等を行った場合には、一定の場合を除き、未計上の収益の額及び費用の額を益金の額及び損金の額に算入することとされています（法法63③④、法令126、126の2）。

内国法人が適格組織再編成（適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。以下同じです。）によりその適格組織再編成に係る被合併法人等（被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人をいいます。以下同じです。）からその被合併法人等においてこの制度の適用を受けている長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約の移転を受けた場合には、その適格組織再編成の日の属する事業年度以後の各事業年度については、その内国法人において、引き続き、延払基準の適用ができることとされています（法令128①）。

## 2 改正の趣旨

### (1) 収益認識に関する会計基準の公表

我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでした。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成26年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic 606）が公表されました。

これらの状況を踏まえ、企業会計基準委員会

では、平成27年3月に開催された第308回企業会計基準委員会において我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することが決定されました。その後平成28年2月に「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」が公表され、平成30年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」が公表されました。

(注) 企業会計基準委員会が公表した資料において「中小企業においては、「中小企業の会計に関する指針」(日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会の4団体により公表)又は「中小企業の会計に関する基本要領」が用いられる(ただし、企業会計基準を適用することは妨げられない。)」と記載されているとおり、「収益認識に関する会計基準」は、全ての法人に対して強制適用されるものではありません。

「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することとされています。基本となる原則に従って収益を認識するために、次の5つのステップを適用することとされています。

ステップ1：顧客との契約を識別する。

ステップ2：契約における履行義務を識別する。

ステップ3：取引価格を算定する。

ステップ4：契約における履行義務に取引価格を配分する。

ステップ5：履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

上記ステップ3に関して、取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額(ただし、第三者のために回収する額を除きます。)をいうこととされています(収益認識に関する会計基準47)。

取引価格を算定する際には、変動対価等の全ての影響を考慮することとされています(収益認識に関する会計基準48)。顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」といい、契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積もることとされています(収益認識に関する会計基準50)。変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等があります(収益認識に関する会計基準の適用指針23)。また、対価の回収が見込まれないことも変動対価の要素となることがあります(収益認識に関する会計基準の適用指針設例2)。このような対価の変動の影響を考慮して取引価格を算定し、その算定した取引価格をもとに収益を認識することから、会計上認識する収益の額は、契約上の対価の額から、値引き、リベート、返金、インセンティブ等及び返品権付きの販売等による対価の変動の影響分が控除される(場合によっては対価の額に加算される)こととなります。

また、上記ステップ5に関して、企業は約束した財又はサービス(資産)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識すること、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであることとされています(収益認識に関する会計基準35)。そして、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力(他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含みます。)をいうこととされています(収益認識に関する会計基準37)。また、支配の移転を検討する際には、例えば、企業が顧客に提供した資産に関する対価を受取る現在の権利を有していること、顧客が資産

に対する法的所有権を有していること、企業が資産の物理的占有を移転したこと、顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること、顧客が資産を検収したことといった指標を考慮することとされています（収益認識に関する会計基準40）。

「収益認識に関する会計基準」は、平成33年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとされています（収益認識に関する会計基準81）。ただし、平成30年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができることとされているほか、平成30年12月31日から平成31年3月30日までの間に終了する連結会計年度及び事業年度からも適用することができることとされています（収益認識に関する会計基準82、83）。

## (2) 収益の額として益金の額に算入する金額

法人税法第22条第4項に関して、「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決）との判例があります。どのような会計原則・会計基準・会計慣行のどの取扱いに基づく会計処理が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当するかという点については、様々な判例で断片的に述べられている状況ですが、その状況を考慮すれば、収益認識に関する会計基準に基づく会計処理も、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当し得ると考えられます。したがって、収益認識に関する会計基準に従った収益の額の計算のうち、法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分があれば、その部分を明示する必要が生ずることとなりま

す。

法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方であり、法人税法第22条第2項において資産の無償による譲渡に係る収益の額が益金の額となるとされていることや、寄附金の損金不算入制度において寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされていることにその考え方が表れています。判例でも、法人税法第22条第2項について、「この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される」（最高裁平成7年12月19日第三小法廷判決）と述べられています。

この考え方からすると、法人税法においては、収益認識に関する会計基準のように対価の額を基礎として益金の額を計算することは、方法として採用できません。一方、法人税法において「価額」すなわち時価とは、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額とされており、これは結局のところ対価の額となります。また、第三者間取引における値引きや割戻しは、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができます。ただし、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであると考えられます。

以上を踏まえ、最高裁平成7年12月19日判決の趣旨が法令上明確化されるとともに、収益認識に関する会計基準のうち対価の回収可能性や返品の可能性を法人税の所得の金額の計算における収益の額の算定上考慮することを排除するため、収益の額として益金の額に算入する金額

に関する通則的な規定が設けられました。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額であることが明確化された上、その引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供につきその対価の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、これらの可能性がないものとした場合における価額とされました。なお、値引き及び割戻しについては、客観的に見積もられた金額を対価の額から控除した金額についても、「引渡しの時における価額」又は「通常得べき対価の額」に該当することになります。

### (3) 収益の額を益金の額に算入する時期

法人税法上、収益の益金算入時期について、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決）と述べられており、以後多く引用されています。一方、法人税法においては、不法所得や無償譲渡についても課税対象としているところですが、「収入すべき権利」の「確定」という概念は、不法所得については当てはまらないといった批判や、無償譲渡については適用できないといった論点があります。

この「実現」や権利の「確定」とはいかなる状態を指すのかという点については、原則として、資産の販売又は譲渡についてはその資産の引渡しとされ、請負については役務の提供の完了とされています。ただし、これと異なる時点であっても一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った処理の範囲内であればその時

点で収益を認識することも認められています。

収益認識に関する会計基準における収益の認識時期である「履行義務を充足した時に又は充足するにつれて」について、顧客が資産に対する法的所有権を有していることや企業が資産の物理的占有を移転したこと等を考慮することとされていることから、「実現」や権利の「確定」の時期と大幅には変わらないと考えられます。

今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の額についての上記(2)で述べた定めが設けられたことにあわせて、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。この際、権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、上記の無償譲渡に関する論点や上記(2)で述べた収益の額についての考え方との整合性も考慮して、資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益認識の原則的な時点とすることで、従来の「実現」や権利の「確定」といった考え方及び収益認識に関する会計基準における考え方も整合的となる規定とされました。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた上、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化されました。

(注) 後述するように、長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度に関する別段の定めについてリース取引を除き廃止することとされました。これにより、法人税法第63条が改正され、割賦販売に係る収益の認識時期について別段の定めが存在しないことになりま

す。しかし、収益認識に関する会計基準が導入されても全ての法人に対して企業会計原則が無効になるわけではないので、法人によっては引き続き割賦基準による会計処理が一般に公正妥当な会計処理の基準に基づく処理として可能であることから、法人税法第63条の改正のみでは、同法第22条第4項との関係で、逆に全ての割賦販売について割賦基準や延払基準により所得の金額の計算をすることが可能であるように解釈されるおそれが生じます。このような解釈とならないようにするためにも、収益の認識時期について通則的な定めを設ける必要が生じました。

#### (4) 返品調整引当金

引当金については、平成8年の税制調査会法人課税小委員会報告において、「引当金は、具体的に債務が確定していない費用又は損失の見積りであることから、常にその見積りが適正なものであるかどうかが問題となる。公平性、明確性という課税上の要請からは、そうした不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制すべきである」、「廃止を含め抜本的な見直しを行うことが適当」との指摘がされ、その後、平成10年度税制改正において製品保証等引当金及び賞与引当金の廃止、特別修繕引当金の租税特別措置化及び退職給与引当金の縮減が行われ、平成14年度税制改正において退職給与引当金が廃止され、平成23年度税制改正において貸倒引当金が縮減されています。

収益認識に関する会計基準の導入により、同会計基準を適用した法人は買戻し特約が付された取引について買戻しによる返金の見込み額を収益の額から控除することとされ、返品調整引当金繰入額を損金経理することができなくなります。そこで、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、上記法人課税小委員会報告を踏まえ、返品調整引当金制度を廃止することとされました。

(参考) 衆議院財務金融委員会（平成30年2月23日）における杉本和巳委員の質問に対する星野政府参考人の答弁（抄）

これは、所得税、個人事業主も関係いたしますけれども、主に法人に対する引当金の制度の問題でございます。

この制度の関連で、まず、企業会計基準委員会が収益認識に関する包括的な会計基準の開発を進めているというバックグラウンドがございます。30年の4月1日以降開始事業年度から任意適用が開始される見込みでございます。収益認識に関する会計基準ができるということございまして、これに関係する法人税法上の規定につきましても、30年度税制改正で所要の措置を講ずることとしたわけでございます。

法人税法上、返品調整引当金は、企業の会計処理で損金経理されることを要件としておりますけれども、新たな収益認識基準のもとでは、返品見込み額を収益の額から差し引くこととされておりまして、返品調整引当金の計上が認められないこととなります。

そもそも、引当金につきましては、従来から、公平性、明確性という課税上の要請からは、不確実な費用、損失の見積計上は極力抑制する必要があると指摘されているところございまして、返品調整引当金につきましても、特別に取り扱うことの妥当性について、公正中立な観点からの見直しが必要とされていたところでございます。

このため、今般の新たな会計基準の制定を契機といたしまして、返品調整引当金を廃止するというものになりました。

#### (5) 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度

割賦基準（延払基準）については、平成8年の税制調査会法人課税小委員会報告において、



「割賦や延払いによる商品の販売等は、販売する者が商品等の供給機能と金融機能の双方を果たしていると考えれば、商品等の供給機能のみを果たし金融機能は第三者に委ねている法人の収益の計上時期との比較において不均衡が生じていると考えられる」、「基本的には、その引渡し時に収益の計上を行うこととすることが適当」との指摘がされ、その後、平成10年度税制改正において長期割賦販売等を除き割賦基準（延払基準）が廃止されました。収益認識に関する会計基準の導入により、同会計基準を適用した法人は割賦基準（延払基準）により収益費用を経理することができなくなります。仮に改正前の法人税法第63条を存置すると、収益認識に関する会計基準を適用しなければならない法人とそうでない法人との間で不公平が生ずることとなります。そこで、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、上記法人課税小委員会報告を踏まえ、延払基準を廃止することとされました。

(注) リース取引については、税法上賃借を譲渡とみなしていることへの対応として延払基準を可能としていることから、今回の見直しの対象外とされています。なお、会計上も、リース取引は収益認識に関する会計基準の対象外とされています。

### 3 改正の内容

#### (1) 収益の額を益金の額に算入する時期

##### ① 原則

内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下「資産の販売等」といいます。）に係る収益の額は、別段の定めがあるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが明確化されました（法第22条の2①）。

(注1) 「別段の定め」からは、法人税法第22条第4項の規定が除かれています。法人税法第22条の2の新設により、資産の販売

等についてはその益金算入時期及び益金算入額について明確にする規定が設けられる一方、同法第22条第2項から資産の販売等は除外されていません。すなわち、資産の販売等に係る収益を益金の額に算入するかどうかについては引き続き法人税法第22条第2項の規定によることとし、その時期及び金額について同法第22条の2で規定されていると整理されたこととなります。したがって、法人税法第22条第2項も資産の販売等に係る収益の益金算入の根拠規定の一つとなります。そのような前提で、資産の販売等に係る収益の額について法人税法第22条第4項と同法第22条の2の両方が適用されると、割賦基準・延払基準のようにこれらの規定が互いに抵触する場合に優先関係が不明確となるおそれがあることから、優先関係を明確にするために、収益認識の時期については法人税法第22条第4項が適用されないこととされたものです。

(注2) 「別段の定め」は、具体的には、法人税法第61条（短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益）、第61条の2（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）、第62条の5第2項（現物分配による資産の譲渡）、第63条（リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度）及び第64条（工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）並びに所得税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第7号）附則第28条の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第2条の規定による改正前の法人税法第63条（長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度）等が該当します。

なお、役務の提供には、資産の貸付けが含まれます（大阪高裁昭和53年3月30日判決）。また、法人税法第22条第2項の規定により益金の額が生ずることとされている取引は、資

産の販売等以外にも種々の取引がありますが、今回は収益認識に関する会計基準の導入に伴う改正であることから、資産の販売等に限定して規定が設けられています。ただし、収益認識に関する会計基準は、「顧客との契約から生じる収益」について適用することとされており（収益認識に関する会計基準3）、「顧客」とは対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいうこととされている（収益認識に関する会計基準6）ため、固定資産の譲渡は対象外ですが、法人税法上の収益の認識時期及び金額について棚卸資産と固定資産とで異なることとする理由はないことから、固定資産の譲渡についても法人税法第22条の2の対象とされています。

② 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って収益経理した場合

内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の上記①の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、上記①にかかわらず、その資産の販売等に係る収益の額は、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが明確化されました（法法22の2②）。

（注）「別段の定め」からは、法人税法第22条第4項の規定が除かれています。この趣旨は上記①（注1）と同様です。また、「別段の定め」の具体的な範囲は、上記①（注2）と同様です。

資産の販売等に係る収益の認識時期について、従前から、引渡しの日又は役務の提供の日以外の日において収益を認識する会計原則・会計慣行があり、そのような会計原則・会計慣行（一般に公正妥当と認められる会計

処理の基準に該当するものに限り。）に従って収益経理していた場合には法人税法の益金の額の認識時期についてもその経理に従うこととされていました。判例でも、「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである」（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決）と述べられています。この従前の取扱いを維持するため、この②が設けられたものです。例えば、委託販売における仕切精算書到達日基準や電気業・ガス業における検針日基準による収益計上は、引渡しの日における収益計上ではありませんが、従前と同様に、法人が仕切精算書到達日基準や検針日基準で収益経理すれば、これをそのまま法人税の所得の金額の計算上の益金算入時期とするというものです。

（注）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、継続性の原則を含むものと考えられます。したがって、例えば、同じ種類の取引について、期中の取引を引渡しの日には収益計上している法人が期末の取引のみを引渡しの日に近接する日に収益計上することは認められないものと考えられます。

なお、「近接する日」とされていることから、割賦基準・延払基準による収益計上は、別段の定めがない限り法人税の所得の金額の計算上は認められないこととなります。

また、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、同様の文言が用いられている法人税法第22条第4項と同様の範囲（上記最高裁判決参照）となると考えられます。

### ③ 申告調整をした場合

内国法人が資産の販売等を行った場合において、その資産の販売等に係る上記②の近接する日の属する事業年度の確定申告書にその資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につきその事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、上記②を適用することとされました（法第22の2③）。すなわち、当初申告における申告調整により上記②を適用できることとするものです。

この③は、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って上記①の日又は上記②の近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除くこととされています。したがって、上記①又は②による収益認識日に収益計上している場合には、申告調整により収益認識日を他の日に変更することはできません。

（注） なお、資産の販売等に係る収益の額につき、上記②の適用がないときは上記①が適用されることから、会計上その収益を上記①の日でも上記②の近接する日でもない日に計上していた場合に、申告調整によって上記①の日の益金の額とすることも可能です。

また、この③によってみなされるのはその日において「収益として経理したこと」のみであり、その申告調整による収益認識日が一般に公正妥当と認められる会計処理に従った収益認識日であることとはみなされないことから、申告調整により収益認識日を変更して上記②を適用するためには、その変更後の収益認識日が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った場合の収益認識日である

必要があります。

## (2) 収益の額として益金の額に算入する金額

### ① 原則

内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として上記(1)①又は②によりその事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定めがあるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とすることが明確化されました（法第22の2④）。

（注1） 「別段の定め」からは、法人税法第22条第4項の規定が除かれています。この趣旨は上記(1)①（注1）と同様です。

（注2） 「別段の定め」は、具体的には、法人税法第61条（短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益）、第61条の2（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）、第62条から第62条の5まで（組織再編成による資産の譲渡）、第63条（リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度）及び第64条（工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）並びに所得税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第7号）附則第28条の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第2条の規定による改正前の法人税法第63条（長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度）等が該当します。

この「価額」又は「通常得べき対価の額」は、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額のことをいいます。なお、資産の販売等に係る契約上の対価の額について、値引き、割増し、割戻しその他の事実（下記②の事実を除きます。）により変動する可能性がある部分の金額がある場合において、その可能性の見積りが客観的かつ合理的であるときは、その可能性を考慮した金額も「価額」又は「通常得べき対価の額」に

該当すると考えられます。「価額」及び「通常得べき対価の額」は幅がある概念であることから、第三者間の取引であれば、変動対価を考慮しない価額、すなわち、契約上の対価の額も「価額」又は「通常得べき対価の額」に該当すると考えられます。

この規定により、資産の低廉譲渡又は無償譲渡、役務の低廉提供又は無償提供のように、時価と異なる価額を対価の額とする取引が行われた場合には、いかなる場合にも「価額」又は「通常得べき対価の額」に修正して益金の額を計算する必要があることとなります。ただし、対価の額と「価額」又は「通常得べき対価の額」との差額に相当する金額が、損金算入されない金額（寄附金、交際費、繰延資産等の資産の増加、負債の減少、利益又は剰余金の分配等の額）に該当しない場合には、移転価格税制のようにその差額を損金不算入とする規定がないため、その差額は損金の額に算入されることとなり、結果として対価の額を益金の額とした場合と結果が同様となります。このように結果が同様となる場合にまで益金の額を時価で計算する手続（同額の加算・減算をする申告調整）を要することとするものではありません。

## ② 貸倒れ又は買戻しの可能性がある場合

上記①の引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額は、資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とされました（法法22の2⑤）。

イ その資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ

ロ その資産の販売等（資産の販売又は譲渡に限ります。）に係る資産の買戻し

上記イ及びロの事実は、上記2(2)で述べたとおり、「価額」又は「通常得べき対価の額」の要素ではないことから、「価額」又は「通常得べき対価の額」の算定上、上記イ及びロの事実を考慮しないことが留意的に定め

られたものです。なお、収益認識に関する会計基準においては、買戻しに関する取扱いとして、収益を認識するかどうかという観点からも規定が設けられています（収益認識に関する会計基準の適用指針69～74、104）が、この②は「価額」又は「通常得べき対価の額」の算定上考慮しない事実を定めた規定であることから、上記ロは返品権付きの販売が該当します。

## ③ 他の制度における整備

他の制度において「対価の額」とされている規定について、上記①と同様に次のとおり明確化されました。

### イ 短期売買商品の譲渡損益

短期売買商品の譲渡利益額又は譲渡損失額の計算上の収益の額に相当する金額は、その短期売買商品の譲渡の際における有償によるその短期売買商品の譲渡により通常得べき対価の額とされました（法法61①一）。

（注） この改正の趣旨は、下記ロと同様です。

### ロ 有価証券の譲渡損益

有価証券の譲渡利益額又は譲渡損失額の計算上の収益の額に相当する金額は、その有価証券の譲渡の際における有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額とされました（法法61の2①一）。

（注1） 上場有価証券の市場取引の場合には、取引価額は約定時点の時価（市場価格）となる一方、約定から引渡しまでの間に時価が変動します。しかし、市場取引は典型的な第三者間取引であり、約定時点の時価と異なる引渡し時点の時価で譲渡損益額を計算することとするのは不合理であると考えられます。したがって、約定時点の時価で譲渡損益を認識するように、上記のような規定とされたものです。また、有価証券の譲渡は株式の現物分配のように無償であることが正常な取引が比較的多く存在することから、「有償による」とされ

ています。

(注2) 従前どおり、みなし配当の額は控除することとされています。

また、空売りをした有価証券の1単位当たりの譲渡対価の額を算出する場合における売付けの直前の帳簿価額に加算する金額は、売付けをした空売有価証券のその売付けにより通常得べき対価の額とされました(法令119の10①)。

ハ 完全支配関係がある法人の間の取引の損益  
完全支配関係がある法人の間の取引において繰り延べることとされている譲渡損益の計算上の譲渡利益額又は譲渡損失額は、それぞれその譲渡に係る収益の額が原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額又はその譲渡に係る原価の額が収益の額を超える場合におけるその超える部分の金額とされました(法61の13①)。

ニ 非適格合併による資産又は負債の譲渡損益  
非適格合併による資産又は負債の譲渡損益の計算上の譲渡利益額又は譲渡損失額は、それぞれその合併の時の価額がその譲渡に係る原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額又はその譲渡に係る原価の額がその合併の時の価額を超える場合におけるその超える部分の金額とされました(法62②)。

ホ 残余財産の全部の分配又は引渡しによる資産の譲渡損益

残余財産の全部の分配又は引渡しにより被現物分配法人その他の者に移転する資産のその移転による譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、それぞれその残余財産の確定の時の価額がその譲渡に係る原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額又はその譲渡に係る原価の額がその残余財産の確定の時の価額を超える場合におけるその超える部分の金額とされました(法62の5②)。

ヘ 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入  
特定資産の譲渡等損失額の損金不算入額の計算上の損失の額又は利益の額は、それぞれ

譲渡等の直前の帳簿価額がその譲渡等に係る収益の額を超える場合におけるその超える部分の金額又は譲渡に係る収益の額がその譲渡の直前の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額とされました(法令123の8⑥⑩⑪、法令155の5三)。

ト 工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度

工事進行基準の方法は、工事の請負に係る収益の額及びその工事原価の額にその事業年度終了の時におけるその工事に係る進行割合を乗じて計算した金額から、それぞれその事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額及び費用の額とされた金額を控除した金額をその事業年度の収益の額及び費用の額とする方法とされました(法令129③)。

### (3) 資本等取引との関係

無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとするのが明確化されました(法22の2⑥)。

利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しは、資本等取引として課税の対象外とされています(法22⑤)が、利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しとしての金銭以外の資産の交付という行為には、資産の譲渡という面と資産の流出という面の二つの面があり、このうち資本等取引として課税の対象外とされるのは、後者の面、すなわち、資産が流出したことによる損失について損金の額に算入しないということであり、前者の面、すなわち譲渡損益を課税しないということではありません。このことは法人税法第62条の5第3項に譲渡損益を繰り延べる別段の定めがあることで逆説的に明確にされていますが、利益又は剰余金の分配等としての金銭以外の資産の交付についても収益の額が生ずることが原則であること

を法令上明確にすべきとの指摘もあることから、今回、上記(1)及び(2)の改正を契機として明確化されたものです。

(注) 「その他これらに類する行為」は、例えば、法人税法第24条第1項第6号及び第7号に掲げる事由のような、株主等に対する持分権の消滅の対価としての現物資産の交付が想定されます。

#### (4) 修正の経理

##### ① 原則

内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、上記(1)①又は②の日の属する事業年度（以下「引渡し等事業年度」といいます。）後の事業年度の確定した決算において修正の経理をした場合において、その資産の販売等に係る収益の額につき上記(1)①又は②により引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された金額（以下「当初益金算入額」といいます。）にその修正の経理により増加した収益の額を加算し、又は当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額がその資産の販売等に係る上記(2)①の「価額」又は「通常得べき対価の額」に相当するときは、その修正の経理により増加し、又は減少した収益の額に相当する金額は、その修正の経理をした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ました（法令18の2①）。

すなわち、資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度の収益の額として益金の額に算入された場合に、その後の事業年度において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って変動対価の見積りの変更や当初益金算入額と異なる額で変動対価の額が確定したことを反映する収益の修正の経理を行った場合には、これをその修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算に反映する

という趣旨です。

(注1) 上記の適用があるのは、上記(1)①又は②の適用があるものに限りです。したがって、別段の定めが適用される工事の請負による収益等には適用がありません。

(注2) 修正の経理は、上記(2)②イ又はロに掲げる事実が生ずる可能性の変動に基づく修正の経理を除くこととされています。貸倒れ又は買戻しの可能性による変動対価は法人税の所得の金額の計算上は考慮しないこととされていることから、この変動対価の見積りの変更についても同様に考慮しないということです。

(注3) 下記③と異なり、当初申告において上記(1)又は(2)①により益金の額に算入されていることを要件としていませんので、引渡し等事業年度の修正申告又は更正により資産の販売等に係る収益の額が益金の額に算入され、又は当初益金算入額が修正され、引渡し等事業年度後の事業年度において修正の経理をした場合にもこの①の適用があります。

(注4) 単なる収益の計上漏れの修正は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った修正の経理には該当しないと考えられます。裁判例でも、「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計算するような処理を公正処理基準に該当するものとして認めることはできないといわざるを得ない」（東京地裁平成27年9月25日判決）などと述べられています。

##### ② 申告調整をした場合

内国法人が資産の販売等を行った場合において、その資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度後の事業年度の確定申告書にその資産の販売等に係る当初益金算入額を増加させ、又は減少させる金額の申告の記載があるときは、その増加させ、又は減少さ

せる金額につきその事業年度の確定した決算において修正の経理をしたものとみなして、上記①を適用することとされました（法令18の2②）。すなわち、当初申告による申告調整により上記①と同様の所得の金額の計算を可能とするものです。

③ 上記①及び②の適用がない場合

内国法人が資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度の確定した決算において収益として経理した場合で、かつ、その収益として経理した金額が上記(1)により引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合において、その引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情によりその資産の販売等に係る上記(2)①の「価額」又は「通常得べき対価の額」（以下「収益基礎額」といいます。）が変動したときは、その変動により増加し、又は減少した収益基礎額は、その変動することが確定した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ました（法令18の2③）。ただし、その変動したことによりその収益の額につき修正の経理をした場合において、その修正の経理につき上記①の適用があるときは、本文の適用がないこととされています。

（注）「引渡し等事業年度の確定した決算において収益として経理した場合」には、引渡し等事業年度の確定申告書に資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載がある場合を含むことと、「収益として経理した金額」には、申告の記載がある場合のその記載した金額を含むことと、「修正の経理」には、上記②により修正の経理をしたものとみなされる場合における申告の記載を含むこととされています。

すなわち、資産の販売等に係る収益の額につき、引渡し等事業年度の翌事業年度以後の事業年度において変動対価の修正事由が生じた場合において、変動対価の額が確定していないときは、上記①又は②により変動対価の

修正の経理又は申告調整をしている場合は上記①又は②により変動対価の見積りの変更額をその変更をした事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとする一方、変動対価の修正の経理又は申告調整をしていない場合には、変動対価の額の確定時点までは変動対価の修正に係る更正をせず、変動対価の額の確定時点で変動額を所得の金額の計算に反映させるというものです。

なお、引渡し等事業年度において収益経理又は申告調整をしていない場合には、引渡し等事業年度の益金の額を更正することになります。

(5) 金銭債権の帳簿価額

内国法人が資産の販売等を行った場合において、その資産の販売等の対価として受け取ることとなる金額のうち上記(2)②イ又はロに掲げる事実が生ずる可能性があることにより売掛金その他の金銭債権に係る勘定の金額としていない金額（以下「金銭債権計上差額」といいます。）があるときは、その対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、この(5)を適用しないものとした場合における帳簿価額に金銭債権計上差額を加算した金額とすることとされました（法令18の2④）。

すなわち、資産の販売等に係る収益の額につき、貸倒れ又は買戻しの可能性があることにより収益認識に関する会計基準に従ってこれらの可能性を考慮して計算した金額を契約上の対価の額から控除して収益計上し、同額を金銭債権の帳簿価額とした場合にも、税法上はこれらの可能性を考慮せず益金の額を算定することから、その収益の反対勘定である金銭債権の帳簿価額についても会計との間で不一致が生ずることとなります。そこで、会計上収益の額から控除し、金銭債権の帳簿価額を構成しないこととされた金額について、税法上は金銭債権の帳簿価額を構成することを明確にするものです。

また、内国法人が資産の販売等を行った場合

において、その資産の販売等の対価として受け取ることとなる金額のうち上記(2)②イに掲げる事実が生ずる可能性があることにより売掛金その他の金銭債権に係る勘定の金額としていない金額（以下「貸倒基因金銭債権計上差額」といいます。）があるときは、その貸倒基因金銭債権計上差額に相当する金額は、その内国法人が損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額又はその内国法人が設けた期中個別貸倒引当金勘定若しくは期中一括貸倒引当金勘定の金額とみなして、貸倒引当金制度を適用することとされました（法令99）。

#### (6) 公正処理基準と別段の定めとの関係の明確化

上記(1)①（注1）で述べたように、資産の販売等に係る収益の額を益金の額に算入する根拠規定としては、法人税法第22条と併せて同法第22条の2の規定を適用するという構成と整理されました。また、売上原価及び償却費についても、法人税法第22条と併せて同法第29条、第31条又は第32条が適用されて損金の額に算入する根拠規定となるような規定ぶりとなっています。

このように、法人税法第22条の規定と同法第22条の2以下の規定とが併さって益金の額又は損金の額の根拠規定となる場合には、法人税法第22条第4項の規定と同法第22条の2以下の規定とが抵触する場合があります。このような場合の優先関係について、今回、法人税法第22条の2の創設を契機として、同法第22条の2以下の規定が優先することが明確化されました。具体的には、法人税法第22条第4項の規定は、別段の定めがある場合には適用しないこととされました（法法22④）。

(注) 収益認識に関する会計基準による収益の認識のステップ2（収益の認識の単位）については、法人税法第22条の2において規定されていないため、同法第22条第4項の射程内となると考えられます。したがって、ある取引につき、法人税法第23条以下に定めがない場合には、その取引から益金算入すべき収益の

額が生ずることが同法第22条第2項で規定され、認識時期及び益金の額が同法第22条の2で規定され、認識の単位が同法第22条第4項で規定されているという構造となります。

#### (7) 返品調整引当金

制度が廃止されました（旧法53、旧法令99～102、旧法規25の7、25の8）。

#### (8) 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度

対象となる資産の販売等がリース譲渡に限定されました（法63、法令124～128、旧法令127）。これにより、リース譲渡を除き、原則として、長期割賦販売等に該当する資産の販売等をした場合は、上記(1)及び(2)①により、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度において、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額を益金の額及び損金の額に算入することとなります。

## 4 適用関係及び経過措置

- (1) 上記3(1)から(6)までの改正は、法人の平成30年4月1日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用し、法人の同日前に終了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（改正法附則19、改正法令附則2）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則19、改正法令附則2）。
- (2) 上記3(7)の改正は、法人の平成30年4月1日前に終了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（改正法附則19）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則19）。

ただし、激変緩和の観点から、次の①の経過措置法人の次の②の経過措置事業年度の所得の金額の計算については、次のとおり経過措置が講じられています（改正法附則25、改正法令附則9、改正法規附則2）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則32、改正法令



附則18、改正法規附則5)。

① 経過措置法人

改正法の施行の際現に対象事業を営む法人(改正法の施行の際現に営まれている対象事業につき平成30年4月1日以後に移転を受ける法人を含みます。)が、経過措置の対象となる法人とされています(改正法附則25①)。

② 経過措置事業年度

経過措置法人の平成30年4月1日以後に終了する事業年度(平成42年3月31日以前に開始する事業年度に限ります。)が、経過措置の対象となる事業年度とされています(改正法附則25①)。

③ 経過措置の内容及び繰入限度額

経過措置法人の経過措置事業年度においては、改正前の規定を従前どおり適用できることとされています(改正法附則25①)。この場合における返品調整引当金の繰入限度額は、平成30年4月1日から平成33年3月31日までの間に開始する事業年度については改正前の規定による繰入限度額とされていますが、次の事業年度については、改正前の規定による繰入限度額に対し、それぞれ次の割合を乗じて計算した金額とされています(改正法附則25①)。

- ・ 平成33年4月1日から平成34年3月31日までの間に開始する事業年度…… 9 / 10
- ・ 平成34年4月1日から平成35年3月31日までの間に開始する事業年度…… 8 / 10
- ・ 平成35年4月1日から平成36年3月31日までの間に開始する事業年度…… 7 / 10
- ・ 平成36年4月1日から平成37年3月31日までの間に開始する事業年度…… 6 / 10
- ・ 平成37年4月1日から平成38年3月31日までの間に開始する事業年度…… 5 / 10
- ・ 平成38年4月1日から平成39年3月31日までの間に開始する事業年度…… 4 / 10
- ・ 平成39年4月1日から平成40年3月31日までの間に開始する事業年度…… 3 / 10
- ・ 平成40年4月1日から平成41年3月31日

までの間に開始する事業年度…… 2 / 10

- ・ 平成41年4月1日から平成42年3月31日までの間に開始する事業年度…… 1 / 10

なお、この経過措置の適用により法人の平成42年4月1日以後最初に開始する事業年度の前事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された返品調整引当金勘定の金額は、その最初に開始する事業年度において益金の額に算入することとされています(改正法附則25②)。また、適格合併等(適格合併、適格分割又は適格現物出資をいいます。以下同じです。)に係る合併法人等(合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人をいいます。以下同じです。)の平成42年4月1日以後に開始する事業年度においてその合併法人等がその適格合併等により引継ぎを受けたこの経過措置の適用に係る返品調整引当金勘定の金額又は期中返品調整引当金勘定の金額は、その事業年度において益金の額に算入することとされています(改正法附則25③)。

(注) 平成30年4月1日以前に対象事業を営んでいた法人で同日の属する事業年度の同日前の期間に対象事業を廃止したことにより経過措置法人に該当しない法人の同日の属する事業年度の前事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された返品調整引当金勘定の金額は、同日の属する事業年度において益金の額に算入することとされています(改正法附則25④)。また、平成30年4月1日の属する事業年度の同日前の期間内に対象事業の移転を受けるとともに返品調整引当金勘定の金額又は期中返品調整引当金勘定の金額の引継ぎを受けた法人で同日までに対象事業を廃止したことにより経過措置法人に該当しない法人のその引継ぎを受けた返品調整引当金勘定の金額又は期中返品調整引当金勘定の金額は、同日の属する事業年度において益金の額に算入することとされています(改正法附則25④、改正法令附則9④)。

④ 収益認識に関する会計基準に基づく会計処理への対応

法人が、経過措置事業年度において対象事業に係る棚卸資産の販売を行った場合において、その経過措置事業年度において返金負債勘定を設けているときは、その返金負債勘定の金額から返品資産勘定を控除した金額に相当する金額は、その法人がその経過措置事業年度において損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額又はその法人が設けた期中返品調整引当金勘定の金額とみなして、この経過措置を適用することとされています（改正法令附則9③）。

上記2(4)で述べたとおり、収益認識に関する会計基準の導入により、同会計基準を適用した法人は買戻し特約が付された取引について買戻しによる返金の見込み額を収益の額から控除することとされ、返品調整引当金繰入額を損金経理することができなくなります。この場合、その法人は同会計基準の適用により、その返品されると見込まれる商品又は製品については、その商品又は製品について受け取った又は受け取る額で返金負債を認識し（返金負債勘定）、返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利について資産を認識する（返品資産勘定）こととなります（収益認識に関する会計基準の適用指針85）。上記の取扱いは、この収益認識に関する会計基準に基づく会計処理に対応したもので、これにより同会計基準を適用した法人（会計上、返品調整引当金繰入額を損金経理できない法人）についても、他の要件を満たす限りは、この経過措置の適用を受けることができますこととなります。

(3) 上記3(8)の改正は、法人の平成30年4月1日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用し、法人の同日前に終了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（改正法附則19）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則

19）。

ただし、激変緩和の観点から、次の①の対象法人の次の②の経過措置事業年度の所得の金額の計算については、次のとおり経過措置が講じられています（改正法附則28、改正法令附則13、改正法規附則3）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則33、改正法令附則19、改正法規附則6）。

① 対象法人

平成30年4月1日前に長期割賦販売等に該当する資産の販売等（リース譲渡を除きます。以下「特定資産の販売等」といいます。）を行った法人（同日前に行われた長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る契約の移転を受けた法人を含みます。）が経過措置の対象となる法人とされています（改正法附則28①）。

（注） 法人が平成30年4月1日前に長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る契約をし、かつ、同日以後にその特定資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供をした場合には、その法人が対象法人に該当するかどうかの判定においては、その特定資産の販売等は、同日前に行われたものとする事とされています（改正法令附則13③）。

すなわち、平成30年4月1日前に1度でも長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等を行っていれば、その資産の販売等につき延払基準の適用を受けたかどうかにかかわらず、その法人が経過措置の対象となります。また、同日前に行われた長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る契約の移転を受けた場合には、その契約につき移転した法人又は移転を受けた法人で延払基準の適用を受ける又は受けたかどうかにかかわらず、その移転を受けた法人が経過措置の対象となります。

② 経過措置事業年度

対象法人の平成30年4月1日以後に終了する事業年度（平成35年3月31日以前に開始す

る事業年度に限ります。)が経過措置の対象となる事業年度とされています(改正法附則28①)。

③ 経過措置の内容

対象法人の経過措置事業年度においては、改正前の規定を従前どおり適用できることとされています。(改正法附則28①、改正法令附則13①)。

上記①のとおり法人単位で経過措置の対象の有無を判定することとされていることから、対象法人に該当すれば、平成30年4月1日以前に行った長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等だけでなく、同日以後に行った長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等についても、経過措置の対象となります。なお、この経過措置についても、延払基準の方法による経理が要件となることから、収益認識に関する会計基準を適用した事業年度以後の事業年度については、この③の経過措置は適用されないこととなります。

④ 経過措置事業年度中に延払基準の方法により経理しなかった場合等の処理

長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る収益の額及び費用の額について、次の場合に該当する場合には、次のとおり残額を一括で益金の額及び損金の額に算入することとされています(改正法附則28②)。

イ その特定資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき経過措置事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理しなかった場合

未計上収益額及び未計上費用額を、その経理しなかった決算に係る事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされています。

ロ その特定資産の販売等に係る収益の額及び費用の額のうち、平成35年3月31日以前に開始した各事業年度の所得の金額又は同日以前に開始した各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に

算入されなかったものがある場合

未計上収益額及び未計上費用額を、同日後最初に開始する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされています。

(注)「未計上収益額」及び「未計上費用額」とは、その長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る収益の額及び費用の額から、上記イの経理しなかった事業年度又は上記ロの平成35年3月31日後最初に開始する事業年度(以下「基準事業年度」といいます。)開始の前日に開始した各事業年度の所得の金額又は同日以前に開始した各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを除いたものをいいます。

すなわち、平成35年3月31日以前に開始した事業年度までのいずれかの事業年度において延払基準による経理をやめた場合にはその事業年度で上記イの適用があることになり、平成35年3月31日以前に開始した事業年度までの事業年度において延払基準による経理をやめなかった場合には同日後最初に開始する事業年度において上記ロの適用があることとなります。収益認識に関する会計基準を適用しなければならない法人は、平成33年4月1日以後に開始する事業年度から強制適用とされていることから、任意適用をした場合にはその任意適用の開始事業年度において上記イが適用され、任意適用をしなかった場合には強制適用事業年度である同日以後最初に開始する事業年度において上記イが適用されることとなります。収益認識に関する会計基準を適用する必要がない法人は、平成35年3月31日までに開始する事業年度のうちのいずれかの事業年度で延払基準による経理をやめた場合にはそのやめた事業年度において上記イが適用され、平成35年3月31日までに開始する事業年度において延払基準による経理をやめなかった場合には同日後最初に開始する事業年

度において上記ロが適用されることになり  
ます。

⑤ 未計上収益額及び未計上費用額の10年均等  
取崩し

対象法人の長期割賦販売等に該当する特定  
資産の販売等に係る収益の額及び費用の額が  
上記④イ又はロの場合に該当する場合におい  
て、その特定資産の販売等に係る未計上収益  
額がその特定資産の販売等に係る未計上費用  
額を超えるときは、上記④は適用せず、その  
未計上収益額及び未計上費用額を120で除し、  
これにその事業年度の月数を乗じて計算した  
金額（以下「10年均等取崩額」といいます。）  
を、基準事業年度以後の各事業年度の所得の  
金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入  
することとされています（改正法附則28③）。

ただし、次の事業年度にあっては、その未  
計上収益額及び未計上費用額からその未計上  
収益額及び未計上費用額のうちその事業年度  
前の各事業年度の所得の金額又はその事業年  
度前の各連結事業年度の連結所得の金額の計  
算上益金の額及び損金の額に算入された金額  
を控除した金額（以下「未計上残額」とい  
います。）を、その事業年度の所得の金額の計  
算上、益金の額及び損金の額に算入すること  
とされています（改正法附則28③、改正法令  
附則13⑩⑪）。

イ 解散若しくは事業の全部の廃止若しくは  
譲渡の日の属する事業年度、清算中の事業  
年度又は被合併法人の合併（適格合併を除  
きます。）の日の前日の属する事業年度

ロ 特定普通法人等が公益法人等に該当する  
こととなる場合におけるその該当すること  
となる日の前日の属する事業年度

ハ 10年均等取崩額が未計上残額を超える事  
業年度

ニ 外国法人の国内事業終了年度（恒久的施  
設を有する外国法人が恒久的施設を有しな  
いこととなった場合におけるその有しない  
こととなった日の属する事業年度をいい、

その外国法人を被合併法人、分割法人又は  
現物出資法人とする適格合併、適格分割又  
は適格現物出資により恒久的施設を有しな  
いこととなった日の属する事業年度を除き  
ます。以下同じです。）

なお、この⑤の適用を受けるためには、基  
準事業年度の確定申告書にこの⑤の適用によ  
り益金の額及び損金の額に算入される金額の  
申告の記載をすることが必要とされています  
（下記（参考）参照）（改正法附則28④）。す  
なわち、未計上収益額が未計上費用額を超  
える場合に、上記④により基準事業年度に一  
括で益金の額及び損金の額に算入するかこの  
⑤により基準事業年度以後10年均等で益金の  
額及び損金の額に算入するかは、法人が選  
択できることとなります。

（注1） 上記イの事業の譲渡は、適格分割又は  
適格現物出資による分割承継法人又は被  
現物出資法人への譲渡で、その適格分割  
又は適格現物出資につき下記⑥ロイの適  
用を受けるものを除くこととされていま  
す（改正法附則28③、改正法令附則13④）。

（注2） 上記ニの適格分割又は適格現物出資は、  
その外国法人が下記⑥ロイの適用を受け  
る場合におけるその適格分割又は適格現  
物出資に限ることとされています。（改正  
法令附則13⑩）。

（注3） 外国法人の国内事業終了年度が基準事  
業年度である場合には、その国内事業終  
了年度においては、この⑤は適用しない  
こととされています（改正法令附則13⑩）。  
したがって、上記④により未計上収益額  
及び未計上費用額の一括計上をすること  
になります。一方、外国法人の国内事業  
終了年度が基準事業年度後の事業年度で  
ある場合には、上記ニにより10年均等取  
崩額の未計上残額を一括取崩しすること  
になります。

（注4） 上記の月数は、暦に従って計算し、1  
月に満たない端数を生じたときは、これ

を切り捨てることとされています（改正法附則28⑥）。

(注5) 確定申告書とは、法人税法第2条第31号に規定する確定申告書をいい、基準事業年度の法人税法第2条第30号に規定する中間申告書で同法第72条第1項各号又は第144条の4第1項各号若しくは第2項各号に掲げる事項を記載したものを提出する場合には、その中間申告書をいま

す（改正法附則28④）。

(注6) 税務署長は、上記の申告の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、この⑤を適用することができることとされています（改正法附則28⑤）。

(注7) 残存賦払期間にかかわらず、均等取崩し期間は10年となります。

(参考) 申告書の記載例

経過措置事業年度に該当するある事業年度（基準事業年度）の確定した決算において延払基準の方法による経理をやめた場合（会計上、繰延割賦売上利益戻入益200を計上）

- ・ 特定資産の販売等に係る対価の額1,000、特定資産の販売等に係る原価の額750、前事業年度までに支払期日が到来した賦払金の合計額200（賦払金割合0.2）
- ・ 前事業年度までの益金算入額200（ $=1,000 \times 0.2$ ）、前事業年度までの損金算入額150（ $=750 \times 0.2$ ）
- ・ 未計上収益額800（ $=1,000 - 200$ ）、未計上費用額600（ $=750 - 150$ ）

○ 基準事業年度の処理

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額	処 留 分 保
		①	②
加算	未計上収益額取崩し	9	80
減算	繰延割賦売上利益戻入益否認	20	200
減算	未計上費用額取崩し	21	60

10年均等取崩額を益金算入

10年均等取崩額を損金算入

○ 基準事業年度の翌事業年度以後の処理

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額	処 留 分 保
		①	②
加算	未計上収益額取崩し	9	80
減算	未計上費用額取崩し	20	60

10年均等取崩額を益金算入

10年均等取崩額を損金算入

⑥ 組織再編成があった場合の取扱い

対象法人が適格組織再編成によりその適格組織再編成に係る被合併法人等からその被合併法人等において上記③の経過措置の適用を受けている長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る契約の移転を受けた場合には、その適格組織再編成の日の属する事業年度以後の各事業年度については、その移転を受けた対象法人において、引き続き、延払基準の適用ができることとされています（改正法附則28⑦、改正法令附則13①）。これは、従前から措置されている延払基準の適用に係る組織再編成があった場合の取扱いを、経過措置事業年度中も存置したものです（旧法令128）。

また、上記⑤の適用を受けている場合において、組織再編成が行われたときは、次のとおり取り扱うこととされています（改正法令附則13⑤～⑨）。

イ 適格合併の場合

上記⑤の適用を受けた法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合には、その適格合併に係る合併法人のその適格合併の日の属する事業年度以後の各事業年度においては、その法人がした上記⑤の適用を受けるための申告の記載はその合併法人がしたものとみなして、上記⑤の適用を継続することとされています（改正法令附則13⑤）。

ロ 適格分割等の場合

(イ) 分割法人等

上記⑤の適用を受けた法人を分割法人等（分割法人、現物出資法人又は現物分配法人をいいます。以下同じです。）とする適格分割等（適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。以下同じです。）が行われた場合において、その法人がその適格分割等により長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る契約（以下「長期割賦契約」といいます。）を移転したときは、その適格分割

等の日を境にして同日以後は、残存未計上収益額及び残存未計上費用額（それぞれ未計上収益額及び未計上費用額のうち、その適格分割等により移転しなかった長期割賦契約に対応する部分の金額として次の算式により計算する方法その他合理的な方法により計算した金額をいいます。）について分割して益金の額及び損金の額に算入する取扱いを継続することとされています（改正法令附則13⑥）。

《算式》

$$\text{未計上収益額及び未計上費用額} \times \frac{\text{適格分割等により移転しなかった長期割賦契約に係る金銭債権の額}}{\text{適格分割等の直前の時におけるその法人の長期割賦契約に係る金銭債権の額}}$$

なお、この(イ)の適用を受けるためには、その法人がその適格分割等の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（改正法令附則13⑦、改正法規附則3）。

- A 未計上収益額及び未計上費用額、移転未計上収益額及び移転未計上費用額並びに残存未計上収益額及び残存未計上費用額並びにこれらの金額の計算の基礎
- B この(イ)の適用を受けようとする法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名（外国法人にあっては、代表者の氏名及び国内源泉所得に係る事業又は資産の経営又は管理の責任者の氏名）
- C 適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（以下「分割承継法人等」といいます。）の名称及び納税地（分割承継法人等が連結子法人である場合には、分割承継法人等の本店又は主たる事務所の所在地）並びに代表者の氏名

D 適格分割等の日

E 残存未計上収益額及び残存未計上費用額の計算の方法の内容

F その他参考となるべき事項

(ロ) 分割承継法人等

適格分割等が行われた場合において、その適格分割等に係る分割承継法人等がその適格分割等により上記⑤の適用を受けた法人から長期割賦契約の移転を受けたときは、その分割承継法人等のその適格分割等の日の属する事業年度以後の各事業年度においては、その法人がした上記⑤の適用を受けるための申告の記載はその分割承継法人等がしたものとみなすこととされています（改正法令附則13⑧）。これにより、その分割承継法人等において移転未計上収益額及び移転未計上費用額（それぞれ未計上収益額及び未計上費用額のうち、その適格分割等により移転を受けた長期割賦契約に対応する部分の金額として次の算式により計算した金額をいいます（改正法令附則13⑥。）。）について分割して益金の額及び損金の額に算入する取扱いを継続することになります。

《算式》

$$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額} - \text{残存未計上収益額及び残存未計上費用額}}{120} \times \left(120 - \frac{\text{経過月数}}{\text{月数}}\right)$$

(注1) 経過月数とは、基準事業年度開始の日からその適格分割等の日の前日までの期間の月数をいいます（改正法令附則13⑥一口）。

(注2) 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを切り捨てることとされています（改正法令附則13⑨）。

なお、この(ロ)は、その適格分割等に係る上記(イ)の分割法人等が上記(イ)の書類の提出をして上記(イ)の適用を受けている場合に限り、その分割承継法人等においても適用があることとされています（改正法令附則13⑧）。

なお、上記⑤の各事業年度の益金算入及び損金算入の計算と上記イ又はロの組織再編成があった場合のその計算の関係を参考までに示すと次のとおりとなります。

○ 各事業年度の益金算入額及び損金算入額

			次の(I)(II)のうちいずれか小さい金額	
			(I)	(II)
原則 (上記⑤)			$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{120} \times \text{事業年度の月数}$	$\text{未計上収益額及び未計上費用額} - \text{既益金及び損金算入額} (\ast)$
組織再編成があった場合(上記⑥)	イ 適格合併の場合	合併法人 A 適格合併の日の属する事業年度	$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{120} \times \text{合併の日から事業年度終了の日までの月数}$	$\text{未計上収益額及び未計上費用額} - \text{(被合併法人における) 既益金及び損金算入額}$
		B Aの後の各事業年度	$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{120} \times \text{事業年度の月数}$	$\text{未計上収益額及び未計上費用額} - \text{(被合併法人における) 既益金及び損金算入額} - \text{(合併法人における) 既益金及び損金算入額}$
	ロ 適格分割等の場合	(イ) 分割法人等 C 適格分割等の日の属する事業年度	$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{120} \times \text{事業年度開始の日から分割等の日の前日までの月数} + \frac{\text{残存未計上収益額及び残存未計上費用額}}{120} \times \text{分割等の日から事業年度終了の日までの月数}$	$\text{未計上収益額及び未計上費用額} - \text{移転未計上収益額及び移転未計上費用額} - \text{既益金及び損金算入額}$
		D Cの後の各事業年度	$\frac{\text{残存未計上収益額及び残存未計上費用額}}{120} \times \text{事業年度の月数}$	
	(ロ) 分割承継法人等	E 適格分割等の日の属する事業年度	$\frac{\text{移転未計上収益額及び移転未計上費用額}}{120 - \text{経過月数}} \times \text{分割等の日から事業年度終了の日までの月数}$	$\text{移転未計上収益額及び移転未計上費用額}$
		F Eの後の各事業年度	$\frac{\text{移転未計上収益額及び移転未計上費用額}}{120 - \text{経過月数}} \times \text{事業年度の月数}$	$\text{移転未計上収益額及び移転未計上費用額} - \text{(移転後の分割承継法人等における) 既益金及び損金算入額}$

※ 前事業年度までの所得の金額又は前連結事業年度までの連結所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入された金額

⑦ 組織再編成があった場合のその他の取扱い  
法人が適格組織再編成により長期割賦販売等に該当する特定資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき改正前の本制度又は上記③の経過措置の適用を受けている法人からその特定資産の販売等に係る契約の移転を受けた場合における上記④及び⑤の適用につい

ては、次のとおりとされています(改正法令附則13⑫)。

イ その移転を受けた法人がその特定資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき上記③の経過措置の適用を受けなかった場合には、その法人(上記③の経過措置の適用を受ける対象法人を除きます。)を上記



③の経過措置の適用を受ける対象法人とみなすこととされています（改正法令附則13⑫一前段）。これにより、その移転を受けた法人が上記③の経過措置の適用を受ける対象法人でない場合も、上記③の経過措置の適用を受ける対象法人として、その移転を受けた特定資産の販売等に係る未計上収益額及び未計上費用額につき上記④又は⑤の適用を受けることになります。

また、この場合において、その移転を受けた法人のその移転を受けた日の属する経過措置事業年度においてその法人がその特定資産の販売等に係る収益の額及び費用の額につき延払基準の方法により経理したときは、その法人は、延払基準の方法により経理しなかったものとみなすこととされています（改正法令附則13⑫一後段）。これにより、上記③の経過措置の適用を受ける

対象法人でないその移転を受けた法人（すなわち、税法上延払基準の適用ができない法人となります。）が、会計上延払基準の方法により経理した場合においても、その移転を受けた事業年度が基準事業年度となります。

ロ その移転を受けた日の属する事業年度が平成35年3月31日後最初に開始する事業年度後の事業年度である場合は、その事業年度を同日後最初に開始する事業年度とみなすこととされています（改正法令附則13⑫二）。これにより、この場合には、上記④ロに該当することとなり、その移転を受けた特定資産の販売等に係る未計上収益額及び未計上費用額につき、その移転を受けた日の属する事業年度において上記④を適用し、又はその移転を受けた日の属する事業年度から上記⑤を適用することになります。

## 二 申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設その他税務手続の電子化の推進

### 1 申告書の電子情報処理組織による提出義務の創設

#### (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及び確定申告書、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及び連結確定申告書並びにこれらの申告書の添付書類は、書面により提出しなければならないこととされています（税法71、72、74、81の19、81の20、81の22）。

地方法人税中間申告書及び地方法人税確定申告書並びにこれらの申告書の添付書類は、書面により提出しなければならないこととされています（地税法16、17、19）。

期限後申告書及び修正申告書並びにこれらの申告書の添付書類は、書面により提出しなければならないこととされています（通法18、19）。

行政機関等は、申請等のうちその申請等に関する法令の規定により書面等により行うこととしているものについては、その法令の規定にかかわらず、電子情報処理組織を使用して行わせることができることとされています（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3）。これに基づき、法人税及び地方法人税の申告についても、法人の選択により、電子情報処理組織を使用する方法により行うことができることとされています（国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令3～6、別表）。

#### (2) 改正の内容

##### ① 改正の概要

経済社会のICT化等を踏まえ、政府全体として行政手続の電子化を進めてきているところですが、国税の電子申告の普及は道半ば

の状況です（平成28年度の法人税の電子申告利用率79.3%、大規模法人（国税局調査部所管法人（原則、資本金の額が1億円以上の法人））に限定すると56.9%）。こうした中、官民あわせたコストの削減や企業の生産性向上を推進する観点から、申告データを円滑に電子提出できるよう環境整備を進めつつ、まずは大法人について、電子申告が義務化されました。なお、電子的な提出が困難と認められる一定の事由があるときは、税務署長の承認に基づき、例外的に書面による申告書等の提出が可能とされました。

この改正の背景及び趣旨については、後掲「電子申告・国税通則・国税徴収等関係の改正」の「一 税務手続の電子化促進のための環境整備」のⅠをご参照ください。

## ② 電子情報処理組織による申告

### イ 制度の概要

特定法人である内国法人は、各事業年度の所得に対する法人税の申告については、中間申告書若しくは確定申告書（確定申告書に係る期限後申告書を含みます。）又はこれらの申告書に係る修正申告書及び添付書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を、電子情報処理組織を使用する方法により提供することにより、行わなければならないこととされました（法法75の3）。

### ロ 対象法人

特定法人である内国法人が、電子申告の義務化の対象とされています（法法75の3①）。特定法人とは、次の法人をいうこととされています（法法75の3②）。

(イ) 当該事業年度開始の時における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人

(ロ) 相互会社

(ハ) 投資法人

(ニ) 特定目的会社

(注1) 人格のない社団等及び法人課税信託

に係る受託法人は、特定法人に該当しないこととされています（法法3、法令14の10⑥）。また、外国法人も対象外です。

(注2) 公益法人等及び協同組合等も、資本金の額又は出資金の額を有しており、かつ、それが1億円を超える場合には、特定法人に該当します。

(注3) 対象法人が上記の範囲に限定された趣旨については、後掲「電子申告・国税通則・国税徴収等関係の改正」の「一 税務手続の電子化促進のための環境整備」のⅡ2(1)①をご参照ください。

## ハ 対象書類

次の書類が電子情報処理組織を使用する方法による提供の義務化の対象とされています（法法75の3①）。

(イ) 前事業年度実績に基づく中間申告書（予定申告書）

(ロ) 仮決算の中間申告書

(ハ) 確定申告書

(ニ) 上記(ハ)の申告書に係る期限後申告書

(ホ) 上記(イ)から(ニ)までの申告書に係る修正申告書

(ヘ) 法人税法又は国税通則法第18条第3項若しくは第19条第4項の規定により上記(イ)から(ホ)までの申告書に添付すべきものとされている書類

(注1) 法人税法に基づく命令（すなわち法人税法施行令及び法人税法施行規則）により添付すべきものとされている書類についても同様です。

(注2) 「添付すべきものとされている書類」は、例えば財務諸表のように申告書に添付しなければならないこととされている書類のほか、申告書に書類の添付がある場合に限り制度の適用があることとされているとき（すなわち、書類添付要件が課されているとき）におけるその書類も含まれます。

(注3) 租税特別措置法等により上記(イ)から(ホ)までの申告書に添付すべきものとされている書類については、租税特別措置法、東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律及び租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律において、電子情報処理組織を使用する方法による提供が義務化されています。詳細については、後掲「**租税特別措置法等（法人税関係）の改正**」をご参照ください。これにより、全ての添付書類が義務化の対象となります。

(注4) 退職年金等積立金に対する法人税の申告書については、電子情報処理組織を使用する方法による提供が義務化されていません。また、申告書とは別に提出する届出書や申請書についても、電子情報処理組織を使用する方法による提供は義務化されていません。

## ニ 電子情報処理組織を使用する方法

電子情報処理組織を使用する方法は、具体的には、次の事項の区分に応じそれぞれ次の方法とされています。

(イ) 上記ハ(イ)から(ホ)までの申告書（以下「納税申告書」といいます。）に記載すべきものとされている事項（以下「申告書記載事項」といいます。）

電子情報処理組織を使用して、申告書記載事項を入力して送信する方法により提供することとされています（法規36の3の2③一）。

(注1) 電子情報処理組織とは、国税庁の使用に係る電子計算機とその申告をする内国法人の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織をいいます（法75の3①）。具体的には、e-Taxによる電子申告を行うこととなります。電子計算機には入出力装置を含むこととされており、CPUを

搭載しない端末についても対象となります。「内国法人の使用に係る電子計算機」とされている点について、民法の代理関係規定に基づき代理人も当然に含まれることと解されますので、税理士等による電子申告も可能です。

(注2) 電子情報処理組織を使用して行う申告書記載事項の提供については、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第1項の定めるところによることとされています（法規36の3の2④）。これは、法人が選択により行うことができる電子申告の場合と同様です。具体的には、e-Taxソフト又はこれと同様の機能を有するプログラムを用いて、国税庁の使用に係る電子計算機と電気通信回線を通じて通信できる機能を備えた電子計算機から、申告書記載事項並びに識別符号及び暗証符号を入力して、電子署名を行い、電子証明書と併せて送信することにより、行わなければならないこととされています。下記(ロ)A又はBにより電子情報処理組織を使用して行う添付書類記載事項の提供についても同様です。

(ロ) 上記ハ(ハ)の書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項（以下「添付書類記載事項」といいます。）

(注1) 「記載すべきものとされている事項」は法人が作成する書類の記載事項のことであり、「記載されている事項」は第三者作成書類の記載事項のことです。

(注2) なお、租税特別措置法第68条の4及び第68条の112、震災税法第22条の2及び第30条の2並びに租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律第3条第4項により、添付書類記載事項には、法人税法以外の法令により納税申告書に添付すべきものとされている書

類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項が含まれます。

次のA又はBのいずれかの方法により提供することとされています（法規36の3の2③二）。また、次のCの方法により行うこともできることとされています（法法75の3①ただし書、法規36の3の2⑤）。

A 電子情報処理組織を使用して、添付書類記載事項を入力して送信する方法

B 添付書類記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録を、電子情報処理組織を使用して送信する方法（Aの方法につき国税庁の使用に係る電子計算機において用いることができない場合に限り。）

（注1）電磁的記録とは、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律第2条第5号に規定する電磁的記録をいい、具体的には、電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。

（注2）電磁的記録は、添付書類記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により、次の要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限りこととされています。

(A) 解像度が25.4mm当たり200ドット以上であること。

(B) 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。

C 添付書類記載事項の電磁的記録を記録した光ディスク、磁気テープ又は磁気ディスクを提出する方法

（注）電磁的記録をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した場合には、その電磁的記録は、上記B（注2）(A)及び(B)の要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限りこととされています。

#### ホ 事前届出

電子情報処理組織を使用して申告書記載事項又は添付書類記載事項を提供しようとする場合における届出その他の手続については、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第4条の規定の例によることとされています（法規36の3の2①）。

この届出は、内国法人の資本金の額又は出資金の額が1億円を超えることとなった日から1月以内に行わなければならないこととされています（法規36の3の2②）。ただし、次のとおり、新設法人等については、それぞれ次の期限までに届出を行わなければならないこととされています。

(イ) 新たに設立された次の法人については、その設立の日から2月以内

A その設立の時における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人（公益法人等を除きます。）

B 相互会社

C 投資法人

D 特定目的会社

(ロ) 新たに収益事業を開始した公益法人等でその開始の時における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人については、その開始した日から2月以内

(ハ) 公益法人等（収益事業を行っていないものに限り。）に該当していた協同組合等のその協同組合等に該当することとなった時における出資金の額が1億円を超える場合におけるその協同組合等については、その該当することとなった日

から2月以内

#### ヘ ファイル形式

申告書記載事項又は添付書類記載事項を上記ニ(イ)又は(ロ)の方法により送信し、又は提出する場合におけるその送信又は提出に関するファイル形式については、国税庁長官が定めることとされています（法規36の3の2⑥）。

具体的には、国税庁告示において次のとおり定められています（平30.4国税庁告14）。

(イ) 申告書記載事項を上記ニ(イ)の方法により送信する場合……XML形式

(ロ) 財務諸表（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書等をいいます。）を上記ニ(ロ)A又はCの方法（スキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録に係るものを除きます。）により送信し、又は提出する場合……XBRL形式又はCSV形式

(ハ) 勘定科目内説明細書又は特定の明細書に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を上記ニ(ロ)A又はCの方法（スキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録に係るものを除きます。）により送信し、又は提出する場合……XML形式又はCSV形式

（注） 特定の明細書については、下記の（参考）の関係法令をご参照ください。

(ニ) 添付書類記載事項（(ロ)又は(ハ)の事項を除きます。）を上記ニ(ロ)A又はCの方法（スキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録に係るものを除きます。）により送信し、又は提出する場合……XML形式

(ホ) 添付書類記載事項（(ロ)又は(ハ)の事項を除きます。）を上記ニ(ロ)B又はCの方法（スキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記

録に係るものに限ります。）により送信し、又は提出する場合……PDF形式

#### ト 電子申告の効果

上記ニの方法により行われた法人税の申告については、申告書記載事項が記載された納税申告書により、又はこれに添付書類記載事項が記載された添付書類を添付して行われたものとみなして、次の法令の規定を適用することとされています（法75の3③、法令150の3）。

(イ) 法人税法（これに基づく命令、すなわち法人税法施行令、法人税法施行規則及び減価償却資産の耐用年数等に関する省令を含みます。）

(ロ) 国税通則法（第124条を除きます。）

(ハ) 地方法人税法

(ニ) 租税特別措置法

(ホ) 租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律

(ヘ) 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律

(ト) その他法人税の申告に関する法令

法人税の「申告に関する」法令とされていますので、法人税の税額計算に関する法令だけではなく、法人税の「確定申告書」といった書面を前提とした用語を用いるあらゆる法令の規定の適用について、書面により行ったものとみなされることとなります。すなわち、法人が選択により行うことができる電子申告の場合（行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3②）と同様です。

#### チ 到達時期

上記ニ(イ)又は(ロ)A若しくはBの方法により行われた法人税の申告は、国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に税務署長に到達したものとみなすこととされています（法75の3④）。すなわち、法人が選択により行うことができる電子申告の場合（行政手続等

における情報通信の技術の利用に関する法律3③)と同様です。

リ 本人確認等

内国法人が上記ニ(イ)又は(ロ)A若しくはBの方法により電子情報処理組織を使用して申告書記載事項又は添付書類記載事項を提供する場合には、その内国法人は、国税通則法第124条の規定による名称及び法人番号の記載並びに押印に代えて、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第6条の規定の例により、その名称を明らかにしなければならないこととされています(法法75の3⑤、法規36の3の2⑦)。具体的には、電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書を併せて送信すること又は識別符号及び暗証番号を入力して申告を行うこととされています。すなわち、法人が選択により行うことができる電子申告の場合(行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律3④)と同様です。

ヌ 行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律との関係

特定法人である内国法人の法人税の申告については、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律第3条の規定は、適用しないこととされています(法法75の3⑥)。

ル その他

上記のほか、電子情報処理組織の使用に係る手続に関し必要な事項及び手続の細目については、別に定めるところによることとされています(法規36の3の2⑧)。国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第10条と同様です。

③ 電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

イ 特例の内容

特定法人である内国法人が、電気通信回

線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であると認められる場合で、かつ、書面による納税申告書の提出をすることができると認められる場合において、書面により納税申告書を提出することについて納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、その税務署長が指定する期間内に行う法人税の申告については、書面により行うことができるとされました(法法75の4①)。

(注) この特例が設けられた趣旨については、後掲「電子申告・国税通則・国税徴収等関係の改正」の「一 税務手続の電子化促進のための環境整備」のⅡ2(2)をご参照ください。

書面による納税申告書の提出をすることができると承認要件とされていることから、そもそも書面であっても納税申告書の提出ができないときは承認を受けることができません。

(注) 書面による納税申告書の提出ができない場合には、国税通則法第11条の規定による申告期限の延長の適用を受けることができる可能性があります。

ロ 特例を受けるための手続等

上記イの承認を受けようとする内国法人は、上記イの適用を受けることが必要となった事情、上記イの税務署長の指定を受けようとする期間及び次の事項を記載した申請書を、その指定を受けようとする期間の開始の日の15日前までに、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75の4②、法規36の3①)。

(イ) 申請をする内国法人の名称、納税地及び法人番号

(ロ) 代表者の氏名

(ハ) 電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難である事情が生じた日

(二) その他参考となるべき事項

また、上記の申請書には、電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であることを明らかにする書類を添付することとされています（法法75の4②、法規36の3の3②）。

なお、災害等の理由が生じた日が確定申告書の提出期限の15日前の日以後である場合において、その提出期限がその指定を受けようとする期間内の日であるときは、上記の申請書の提出期限は、その指定を受けようとする期間の開始の日とされています。

税務署長は、上記の申請書の提出があった場合において、その申請に係る上記イの適用を受けることが必要となった事情が相当でないと認めるときは、その申請を却下することができることとされています（法法75の4③）。

税務署長は、上記の申請書の提出があった場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした内国法人に対し、書面によりその旨を通知することとされています（法法75の4④）。

上記の申請書の提出があった場合において、その申請書に記載した上記イの税務署長の指定を受けようとする期間の開始の日までに承認又は却下の処分がなかったときは、その日においてその承認があったものと、その記載された期間を上記イの期間として上記イの税務署長の指定があったものと、それぞれみなすこととされています（法法75の4⑤）。すなわち、みなし承認の制度が設けられています。

このように提出期限から適用始期までの期間が短く、かつ、みなし承認の制度が設けられていることから、上記の申請書については、到達主義によることとされています（国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件別表第1号リ）。

ハ 承認の取消し

税務署長は、上記イの適用を受けている内国法人につき、電子情報処理組織を使用することが困難でなくなったと認める場合には、上記イの承認を取り消すことができるとされています。この場合において、その取消しの処分があったときは、その処分のあった日の翌日以後の期間につき、その処分の効果が生ずるものとされています（法法75の4⑥）。

税務署長は、上記の取消しの処分をするときは、その処分に係る内国法人に対し、書面によりその旨を通知することとされています（法法75の4⑦）。

ニ 取りやめ

上記イの適用を受けている内国法人は、法人税の申告につき上記イの適用を受けることをやめようとするときは、その旨及び次の事項を記載した届出書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。この場合において、その届出書の提出があったときは、その提出があった日の翌日以後の期間については、上記イの承認の処分は、その効力を失うものとされています（法法75の4⑧、法規36の3の3③）。

(イ) 届出をする内国法人の名称、納税地及び法人番号

(ロ) 代表者の氏名

(ハ) 上記イの承認を受けた日又はその承認があったものとみなされた日

(ニ) 上記イの適用をやめようとする理由

(ホ) その他参考となるべき事項

④ 連結納税制度の場合

連結納税制度の場合についても、上記①から③までと同様の改正が行われています（法法81の24の2、81の24の3、法令155の47の2、法規37の15の2、37の15の3）。

なお、特定法人の判定は連結親法人で行うこととされています。

また、連結子法人が法人税法第4条の5第1項又は第2項（第4号及び第5号に係る部分に限ります。）の規定により同法第4条の2の承認を取り消された場合（連結親法人事業年度開始の日にその承認を取り消された場合を除きます。）のその取り消された日の前日の属する事業年度の確定申告書（その確定申告書に係る修正申告書を含みます。）については、上記②の電子申告の義務規定は、適用しないこととされています（法法75の3⑦）。すなわち、連結親法人事業年度途中で連結納税グループから離脱した法人のその離脱日の前日の属する事業年度について、事業年度開始の時点では納税義務がなかったことを考慮して、電子申告の義務を解除するものです。

（注） 上記②ヌも適用されないことから、任意による電子申告は可能となります。

#### ⑤ 地方法人税

内国法人が提出する地方法人税中間申告書若しくは地方法人税確定申告書（地方法人税確定申告書に係る期限後申告書を含みます。）又はこれらの申告書に係る修正申告書及び添付書類についても、上記①から④までと同様の改正が行われています（地法法3、19の2、19の3、地法令2②、4の2、地法規8）。

（注） 銀行等保有株式取得機構がその会員から銀行等の株式等の保有の制限等に関する法律第41条第1項及び第3項の規定により納付された当初拠出金の額及び売却時拠出金の額の合計額は、特定法人に該当するかどうかの判定上は資本金の額又は出資金の額と同様に扱うこととされています（地法法19の2②一、地法令4の2①）。銀行等保有株式取得機構の会員が銀行等保有株式取得機構に納付する当初拠出金及び売却時拠出金は、銀行等保有株式取得機構の会員が銀行等保有株式取得機構に払い込む出資として法人税に関する法令の規定を適用することとされている（銀行等の株式等の保

有の制限等に関する法律施行令25①）ことから、法人税法上の特定法人の判定上は資本金の額又は出資金の額に含まれることとなります。地方法人税は法人税に関する法令ではないものの、法人税額を課税標準として法人税と同時に申告されるものであることから、法人税と同様に扱うこととされたものです。

（参考） 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第3項、法人税法施行規則第36条の3の2第6項及び第37条の15の2第6項、地方法人税法施行規則第8条第6項並びに消費税法施行規則第23条の2第5項の規定に基づき国税庁長官が定めるファイル形式を定める件（平成30年4月国税庁告示第14号）

1 国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令（以下「省令」という。）第5条第3項に規定する国税庁長官が定めるファイル形式は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定めるファイル形式とする。

一 省令第5条第1項の規定により同項に規定する書面等に記載すべきこととされている事項を送信する場合 XML形式

二 省令第5条第2項（第1号又は第3号（スキヤナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録に係る部分を除く。）に係る部分に限る。第4号までにおいて同じ。）の規定により次に掲げる書類に記載されている事項又は記載すべき事項を送信し、又は提出する場合 XBRL形式又はCSV形式

イ 法人税法施行規則第33条第1号並びに第35条第1号及び第2号に掲げる書類

ロ 法人税法施行規則第37条の10第1号並びに第37条の12第1号及び第2号に掲げる書類

ハ 法人税法施行規則第37条の17第1号



- 及び第2号に掲げる書類
- ニ 法人税法施行規則第61条の3第1号イ及び第2号イ並びに第61条の5第1号イ及びロ並びに第2号イ及びロに掲げる書類並びに同令第61条の3第1号ハ及び第2号ハ並びに第61条の5第1号ヘ及び第2号ヘに掲げる貸借対照表及び損益計算書
- 三 省令第5条第2項の規定により次に掲げる書類に記載されている事項又は記載すべき事項を送信し、又は提出する場合 XML形式又はCSV形式
- イ 法人税法施行規則第33条第2号及び第35条第3号に掲げる勘定科目内訳明細書
- ロ 法人税法施行規則第37条の10第2号及び第37条の12第3号に掲げる勘定科目内訳明細書
- ハ 法人税法施行規則第37条の17第3号に掲げる勘定科目内訳明細書
- ニ 法人税法施行規則第61条の3第1号ロ及びハ並びに第2号ロ及びハ並びに第61条の5第1号ハ及びヘ並びに第2号ハ及びヘに掲げる勘定科目内訳明細書
- ホ 別表に掲げる明細書（当該明細書に記載されている事項又は記載すべき事項の内訳に係る部分に限る。）
- 四 省令第5条第2項の規定により同項に規定する添付書面等記載事項（前2号に規定する事項を除く。次号において同じ。）を送信し、又は提出する場合 XML形式
- 五 省令第5条第2項（第2号又は第3号（スキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録に係る部分に限る。）に係る部分に限る。）の規定により同項に規定する添付書面等記載事項を送信し、又は提出する場合 PDF形式
- 2 法人税法施行規則第36条の3の2第6項及び第37条の15の2第6項に規定する国税庁長官が定めるファイル形式は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定めるファイル形式とする。
- 一 法人税法（昭和40年法律第34号）第75条の3第1項又は第81条の24の2第1項の規定によりこれらの規定に規定する申告書記載事項を法人税法施行規則第36条の3の2第3項第1号又は第37条の15の2第3項第1号に定める方法により送信する場合 XML形式
- 二 法人税法第75条の3第1項又は第81条の24の2第1項の規定により前項第2号イ及びロに掲げる書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を法人税法施行規則第36条の3の2第3項第2号イ若しくは第37条の15の2第3項第2号イに掲げる方法又は同法第75条の3第1項ただし書若しくは第81条の24の2第1項ただし書に規定する方法（スキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録に係るものを除く。第4号までにおいて同じ。）により送信し、又は提出する場合 XBRL形式又はCSV形式
- 三 法人税法第75条の3第1項又は第81条の24の2第1項の規定により前項第3号イ、ロ及びホに掲げる書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を法人税法施行規則第36条の3の2第3項第2号イ若しくは第37条の15の2第3項第2号イに掲げる方法又は同法第75条の3第1項ただし書若しくは第81条の24の2第1項ただし書に規定する方法により送信し、又は提出する場合 XML形式又はCSV形式
- 四 法人税法第75条の3第1項又は第81条の24の2第1項の規定によりこれらの規定に規定する添付書類記載事項（前2号

に規定する事項を除く。次号において同  
じ。)を法人税法施行規則第36条の3の2  
第3項第2号イ若しくは第37条の15の2  
第3項第2号イに掲げる方法又は同法第  
75条の3第1項ただし書若しくは第81条  
の24の2第1項ただし書に規定する方法  
により送信し、又は提出する場合 XML  
形式

五 法人税法第75条の3第1項又は第81条  
の24の2第1項の規定によりこれらの規  
定に規定する添付書類記載事項を法人税  
法施行規則第36条の3の2第3項第2号  
ロ若しくは第37条の15の2第3項第2号  
ロに掲げる方法又は同法第75条の3第1  
項ただし書若しくは第81条の24の2第1  
項ただし書に規定する方法（スキャナに  
より読み取る方法その他これに類する方  
法により作成した電磁的記録に係るもの  
に限る。）により送信し、又は提出する場  
合 PDF形式

3 地方法人税法施行規則第8条第6項に規  
定する国税庁長官が定めるファイル形式は、  
次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該  
各号に定めるファイル形式とする。

一 地方法人税法（平成26年法律第11号）  
第19条の2第1項の規定により同項に規  
定する申告書記載事項を地方法人税法施  
行規則第8条第3項第1号に定める方法  
により送信する場合 XML形式

二 地方法人税法第19条の2第1項の規定  
により同項に規定する添付書類記載事項  
を地方法人税法施行規則第8条第3項第  
2号イに掲げる方法又は同法第19条の2  
第1項ただし書に規定する方法（スキャ  
ナにより読み取る方法その他これに類す  
る方法により作成した電磁的記録に係る  
ものを除く。）により送信し、又は提出す  
る場合 XML形式

三 地方法人税法第19条の2第1項の規定  
により同項に規定する添付書類記載事項  
を地方法人税法施行規則第8条第3項第  
2号ロに掲げる方法又は同法第19条の2  
第1項ただし書に規定する方法（スキャ  
ナにより読み取る方法その他これに類す  
る方法により作成した電磁的記録に係る  
ものに限る。）により送信し、又は提出す  
る場合 PDF形式

4 省 略

別表（第1項第3号関係）

項番	法人税法施行規則別表の 番号	書式の名称
1	別表6(1)	所得税額の控除に関する明細書
2	別表6(4)	控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書
3	別表6(5)	利子等に係る控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額等 に関する明細書
4	別表6(8)	特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書
5	別表6(11)	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 控除に関する明細書
6	別表6(13)	中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する 明細書
7	別表6(14)	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 控除に関する明細書

8	別表 6 (18)	地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
9	別表 6 (20)	認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除に関する明細書
10	別表 6 (21)	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に関する明細書
11	別表 6 (22)	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に関する明細書
12	別表 6 (26)	復興産業集積区域等において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除、企業立地促進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又は避難解除区域等において機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
13	別表 6 (31)	リース資産の使用状況等に関する明細書
14	別表 6 の 2 (1)	連結事業年度における所得税額の控除に関する明細書
15	別表 6 の 2 (5)付表	各連結法人の当期控除額の個別帰属額に関する明細書
16	別表 6 の 2 (10)付表	機械等の取得価額に関する明細書
17	別表 6 の 2 (14)付表	特定事業用機械等の取得価額に関する明細書
18	別表 6 の 2 (17)	認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除に関する明細書
19	別表 6 の 2 (19)付表	特定経営力向上設備等の取得価額に関する明細書
20	別表 6 の 2 (23)付表	機械等の取得価額に関する明細書
21	別表 7 の 2 付表 2	連結欠損金当期控除前の連結欠損金個別帰属額の調整計算に関する明細書
22	別表 8 (1)	受取配当等の益金不算入に関する明細書
23	別表 8 (2)	外国子会社から受ける配当等の益金不算入等に関する明細書
24	別表 8 の 2	連結事業年度における受取配当等の益金不算入に関する明細書
25	別表 8 の 2 付表	連結事業年度における受取配当等の益金不算入の個別帰属額の計算に関する明細書
26	別表10(6)	社会保険診療報酬に係る損金算入、農地所有適格法人の肉用牛の売却に係る所得又は連結所得の特別控除及び特定の基金に対する負担金等の損金算入に関する明細書
27	別表10(8)付表	配当可能利益の額の計算に関する明細書
28	別表11(1)	個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書
29	別表11 ( 1 の 2 )	一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書
30	別表12(13)	特別修繕準備金の損金算入に関する明細書
31	別表12(14)	農業経営基盤強化準備金の損金算入及び認定計画等に定めるところに従い取得した農用地等の圧縮額の損金算入に関する明細書
32	別表13(5)	特定の資産の買換えにより取得した資産の圧縮額等の損金算入に関する明細書
33	別表13(8)	平成21年及び平成22年に先行取得をした土地等の圧縮額の損金算入に関する明細書

34	別表14(1)	民事再生等評価換えによる資産の評価損益に関する明細書
35	別表14(2)	寄附金の損金算入に関する明細書
36	別表14(2)付表	公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の公益法人特別限度額の計算に関する明細書
37	別表14(4)	新株予約権に関する明細書
38	別表14(5)	完全支配関係がある法人の間の取引の損益の調整に関する明細書
39	別表14の2	連結事業年度における寄附金の損金算入に関する明細書
40	別表16(7)	少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例に関する明細書
41	別表16(9)	特別償却準備金の損金算入に関する明細書
42	別表17(1)付表	国外支配株主等及び特定債券現先取引等に関する明細書
43	別表17(2の2)付表1	関連者支払利子等の額の合計額の計算に関する明細書
44	別表17(2の2)付表2	控除対象受取利子等合計額の計算に関する明細書
45	別表17(2の3)	超過利子額の損金算入に関する明細書
46	別表17(4)	国外関連者に関する明細書

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成32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、同日以後に開始する連結事業年度の連結所得に対する法人税及び同日以後に開始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ついて適用することとされています（改正法附則31、36、42①）。

平成32年4月1日前に設立された内国法人で同日以後最初に開始する事業年度において特定法人に該当するものは、当該事業年度開始の日以後1月以内に上記(2)②ホの事前届出を行わなければならないこととされています（改正法規附則4）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法規附則7）。地方法人税についても同様です（改正地法規附則②）。

## 2 連結子法人の個別帰属額等の届出書の提出先の一元化等

### (1) 改正前の制度の概要

連結子法人は、各連結事業年度に係る連結確定申告書の提出期限までに、その連結事業年度に係る法人税の負担額として帰せられる金額又は法人税の減少額として帰せられる金額、地方

法人税の負担額として帰せられる金額又は地方法人税の減少額として帰せられる金額、これらの金額の計算の基礎その他一定の事項（以下「個別帰属額等」といいます。）を記載した書類に一定の書類（以下「届出書添付書類」といいます。）を添付し、これをその連結子法人の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81の25①）。

また、連結子法人は、個別帰属額等に異動があった場合には、速やかに、その本店又は主たる事務所の所在地の所轄税務署長に対し、その異動後の個別帰属額等その他参考となるべき事項を記載した書類を提出しなければならないこととされています（法法81の25②）。

### (2) 改正の内容

#### ① 個別帰属額等の届出書の提出先の一元化 イ 一元化の内容

「行政手続部会取りまとめ（平成29年3月29日規制改革推進会議行政手続部会決定）」においては、行政手続コスト削減のため政府全体で取り組むべき原則（行政手続簡素化の3原則）として、①行政手続の

電子化の徹底（デジタルファースト原則）、②同じ情報は一度だけの原則（ワンスオンリー原則）、③書式・様式の統一が掲げられています。これを踏まえ、「規制改革実施計画（平成29年6月9日閣議決定）」においても、「各府省は、行政手続簡素化の3原則（「行政手続の電子化の徹底」、「同じ情報は一度だけの原則」及び「書式・様式の統一」）を踏まえ、行政手続コストを2020年までに20%削減すること等を内容とする「行政手続部会取りまとめ～行政手続コストの削減に向けて～」（平成29年3月29日規制改革推進会議行政手続部会決定）に沿って、積極的かつ着実に行政手続コストの削減に向けた取組を進める」とされています。

この、行政手続簡素化の3原則の②（ワンスオンリー原則）の実現及び納税者利便の向上を図るため、連結子法人の個別帰属額等の届出書の提出先の一元化が行われました。

具体的には、連結親法人が、法人税法第81条の24の2第1項若しくは地方法人税法第19条の2第1項（義務としての電子申告）又は行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律第3条第1項（法人の選択による電子申告）の規定により法人税の申告又は地方法人税の申告を行った場合において、これらの申告に係る連結子法人の個別帰属額等及び届出書添付書類に記載すべきものとされている事項を、電子情報処理組織を使用する方法その他の方法により提供したときは、連結子法人が個別帰属額等を記載した書類に届出書添付書類を添付して、これをその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たものとみなすこととされました（法第81の25②）。

連結子法人がその本店又は主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出する個別帰属額等の届出書は、大部分が連結親法人の

連結確定申告書の添付書類と重複し、特にこれが電子的に提出された場合には、国税当局のバックオフィス連携を構築することで国税当局内の情報共有が可能であることから、提出先が一元化されたものです。

なお、個別帰属額等の届出書の記載事項のうち連結子法人の法人番号及び届出書添付書類のうち連結子法人の事業等の概況に関する書類（法人事業概況説明書又は会社事業概況書）は、連結確定申告書の記載事項及びその添付書類とはなっていないため、この一元化措置の適用を受けるには、連結親法人は、電子申告に際し、各連結子法人の法人番号及び各連結子法人の事業等の概況に関する書類の記載事項を提供する必要があります。

また、法人の選択による電子申告の場合には、添付書類を書面で送付することも可能ですが、添付書類を書面で提出した場合にはこの一元化措置の適用はありません。

#### ロ 電子情報処理組織を使用する方法その他の方法

上記イの「電子情報処理組織を使用する方法その他の方法」は、次の方法とされています（法第81の25②、法第37の17②）。

- (イ) 電子情報処理組織を使用して、個別帰属額等及び届出書添付書類に記載すべきものとされている事項（以下「届出書等記載事項」といいます。）を入力して送信する方法（法第37の17②一イ・二イ）
- (ロ) 届出書等記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録を、電子情報処理組織を使用して送信する方法（(イ)に掲げる方法につき国税庁の使用に係る電子計算機において用いることができない場合に限り、法第37の17②一ロ・二ロ）

（注1）電磁的記録とは、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する

法律第2条第5号に規定する電磁的記録をいい、具体的には、電子的方式、磁気的方式その他の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。

(注2) 電磁的記録は、届出書等記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により、次の要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限定することとされています。

A 解像度が25.4mm当たり200ドット以上であること。

B 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。

ハ) 届出書等記載事項の電磁的記録を記録した光ディスク、磁気テープ又は磁気ディスクを提出する方法(法規37の17②一ハ・二ハ)

(注) 電磁的記録をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した場合には、その電磁的記録は、上記ロ(注2) A及びBの要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限定することとされています。

すなわち、義務としての電子申告及び法人の選択による電子申告と同様です。

(注1) 電子情報処理組織を使用して行う個別帰属額等及び届出書添付書類の記載事項の提供については、義務としての電子申告及び法人の選択による電子申告の場合と同様に、国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令第5条第1項の規定の例によることとされています(法規37の17③)。具体的には、e-Taxソフト又はこれと同様の機能を有するプログラムを用いて、国税庁の使用に係る

電子計算機と電気通信回線を通じて通信できる機能を備えた電子計算機から、個別帰属額等及び届出書添付書類の記載事項並びに識別符号及び暗証符号を入力して、電子署名を行い、電子証明書と併せて送信することにより、行わなければならないこととされています。

(注2) ファイル形式については、義務としての電子申告及び法人の選択による電子申告の場合と同様に、国税庁長官が定める形式(上記1(2)②へ参照)によることとされています(法規37の17④)。

(注3) 上記(注1)及び(注2)は、連結確定申告書及びその添付書類の記載事項でない各連結子法人の法人番号及び各連結子法人の事業等の概況に関する書類の記載事項を提供する際に、連結確定申告書及びその添付書類の記載事項と同様の方法によらなければならないことが規定されたものです。

② 個別帰属額等の異動の届出の提出先の一元化

イ 一元化の内容

連結親法人が、法人税法第81条の24の2第1項若しくは地方法人税法第19条の2第1項(義務としての電子申告)又は行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律第3条第1項(法人の選択による電子申告)の規定により法人税の修正申告又は地方法人税の修正申告を行った場合において、その修正申告により異動した連結子法人の異動後の個別帰属額等その他参考となるべき事項を、電子情報処理組織を使用する方法その他の方法により提供したときは、その連結子法人がその異動後の個別帰属額等その他参考となるべき事項を記載した書類をその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たものとみなすこととされました(法法81の25④)。

ロ 電子情報処理組織を使用する方法その他

の方法

上記イの「電子情報処理組織を使用する方法その他の方法」は、上記①ロと同様です（法法81の25④、法規37の17⑤）。

③ 個別帰属額等の異動の届出事由の見直し

個別帰属額等に異動があった場合の異動後の個別帰属額等その他参考となるべき事項を記載した書類は、修正申告により個別帰属額等が異動した場合に限り提出を要することとされ、更正により個別帰属額等が異動した場合には提出を要しないこととされました（法法81の25③）。

(3) 適用関係

① 上記(2)①の改正は、平成32年4月1日以後に終了する連結事業年度に係る個別帰属額等を記載した書類について適用することとされています（改正法附則37①）。

② 上記(2)②及び③の改正は、平成32年4月1日以後に個別帰属額等に異動があった場合におけるその異動に係る書類について適用し、同日前に個別帰属額等に異動があった場合におけるその異動に係る書類については、従前どおりとされています（改正法附則37②）。

3 連結納税の承認の申請書を提出した旨の届出書等の提出先の一元化

(1) 連結納税の承認の申請の手続等

① 改正前の制度の概要

内国法人（連結親法人となる法人）及びその内国法人との間に完全支配関係のある他の内国法人（連結子法人となる法人）は、連結納税の承認を受けようとする場合には、その承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日の3月前の日までに、これらの法人の全ての連名で、承認申請書をその内国法人の納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならないこととされています（法法4の3①）。

また、連結納税の承認申請書を提出した場合には、連結子法人となる法人は、連結納税の承認申請書を提出した旨の届出書を、その連結子法人となる法人の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おり、連結子法人となる法人が、連結親法人（連結親法人となる法人を含みます。）との間に完全支配関係を有することとなった場合には、これらの法人は、完全支配関係を有することとなった日等を記載した書類を、それぞれ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（法令14の7①④）。

(注) 完全支配関係は、連結除外法人及び外国法人が介在しない関係に限ることとされています。

② 改正の内容

上記2と同様に、行政手続簡素化の3原則の②（ワンスオンリー原則）の実現及び納税者利便の向上を図るため、国税当局のバックオフィス連携を構築することで国税当局内の情報共有が可能であることから、連結納税の承認の申請書を提出した旨の届出書及び完全支配関係を有することとなった日等を記載した書類について、以下のとおり提出先を一元化することとされました。

イ 連結納税の承認申請書を提出した場合に連結子法人となる法人がその納税地の所轄税務署長に提出することとされている届出書（「連結納税の承認の申請書を提出した旨の届出書」）について、その提出が不要とされました（旧法令14の7①）。

ロ 連結親法人又は連結親法人となる法人との間に完全支配関係を有することとなった場合に連結子法人となる法人がその納税地の所轄税務署長等に提出することとされている書類（「完全支配関係を有することとなった旨等を記載した書類」）について、その提出が不要とされました（法令14の7③）。

(注1) 連結子法人となる法人が加入時期の

特例（法法14②）の適用を受ける場合の「連結納税への加入時期の特例を適用する旨を記載した書類」については、引き続き提出が必要です。

（注2） 上記2の個別帰属額等の届出書と異なり情報量が少ないことから、電子情報処理組織を用いる方法による届出の場合だけでなく、書面による届出の場合にも一元化されています。

### ③ 適用関係

イ 上記②イの改正は、平成31年4月1日前に連結納税の承認申請書を提出した場合の届出については、従前どおりとされています。（改正法令附則6①）

ロ 上記②ロの改正は、連結子法人となる法人が平成31年4月1日以後に連結親法人又は連結親法人となる法人との間に完全支配関係を有することとなる場合の書類の提出について適用し、連結子法人となる法人が同日前に連結親法人又は連結親法人となる法人との間に完全支配関係を有することとなった場合における書類の提出については、従前どおりとされています（改正法令附則6②）。

## (2) 連結納税の承認の取消しの手続等

### ① 改正前の制度の概要

連結子法人（連結子法人となる法人を含みます。）が、連結親法人（連結親法人となる法人を含みます。）との間に連結完全支配関係又は完全支配関係を有しなくなった場合には、これらの法人は、連結完全支配関係等を有しなくなった旨を記載した書類を、それぞれ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（法令14の9②）。

（注） 完全支配関係は、連結除外法人及び外国法人が介入しない関係に限ることとされています。

### ② 改正の内容

上記2と同様に、行政手続簡素化の3原則

の②（ワンスオンリー原則）の実現及び納税者利便の向上を図るため、国税当局のバックオフィス連携を構築することで国税当局内の情報共有が可能であることから、連結完全支配関係等を有しなくなった旨を記載した書類について、提出先を一元化することとされました。

具体的には、連結完全支配関係又は完全支配関係を有しなくなった場合に連結子法人がその本店等所在地の所轄税務署長に提出することとされている書類（「連結完全支配関係等を有しなくなった旨を記載した書類」）について、その提出が不要とされました（法令14の9②）。

### ③ 適用関係

上記②の改正は、平成31年4月1日以後に書類提出の基因となる事由（連結完全支配関係又は完全支配関係を有しなくなったこと）が生ずる場合の書類の提出について適用し、同日前に書類提出の基因となる事由が生じた場合の書類の提出については、従前どおりとされています（改正法令附則7）。

## 4 代表者等の自署・押印制度

### (1) 改正前の制度の概要

法人の提出する法人税申告書等には、代表者が自署し、自己の印を押さなければならないこととされています（法法151④）。

（注） 「法人税申告書等」とは、中間申告書、確定申告書、連結中間申告書、連結確定申告書、退職年金等積立金中間申告書、退職年金等積立金確定申告書並びにこれらの申告書に係る期限後申告書及び修正申告書並びに個別帰属額等の届出書（その個別帰属額等に異動があった場合におけるその異動に係る書類を含みます。）をいいます。

また、法人税申告書等には、代表者のほか、法人の役員及び職員のうちその法人税申告書の作成の時にその法人の経理に関する事務の上席の責任者である者が自署し、自己の印



を押さなければならないこととされています（**税法151②**）。

なお、自署押印義務に違反した場合には、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処すこととされています（**税法161**）。

地方法人税の申告書及び復興特別法人税の申告書についても同様とされています（**地税法30、35、復興財確法60、66**）。

## (2) 改正の内容

本制度は廃止されました（**旧税法151、161**）。地方法人税及び復興特別法人税についても同様とされています（**旧地税法30、35、旧復興財確法60、66**）。

(注1) 改正後は、国税通則法の規定に基づく代表者の記名・押印制度の対象となります（**通税法124①②**）。

(注2) ただし、税理士法第33条第1項は改正されていないことから、同項の適用がある場合には、代表者の署名押印が引き続き必要となります。

(注3) 外国法人について、国内源泉所得に係る事業又は資産の経営又は管理の責任者の氏名の記載及び押印の制度が設けられています。詳細については、後掲「**国際課税関係の改正**」の「**七 その他の国際課税の改正**」の**3(1)**をご参照ください。

自署・押印制度は、その導入当時（昭和25年）、代表者又は経理担当の責任者が申告書に記載された事項について了知していない法人が見受けられたという状況を背景に、申告書を提出するという事実を法人の業務を主宰している者及び申告書作成の直接の責任者が確認し、その申告についての責任を明らかにするために設けられたものです。

一方、本制度があることにより、電子申告の場合には代表者及び経理責任者の電子署名が必要となることから、株主総会の決議等により法人の代表者や経理責任者が変更された場合においては、特に経理責任者について、申告期限ま

で電子署名等の取得が間に合わず電子申告を断念し、書面による申告を行う企業が散見されており、これが法人の電子申告の利用が進まない要因の一つとされていたところです。

この点、本制度導入時に比べて法人のガバナンスが向上していること等の状況に鑑みると、本制度を存続するよりも、自署・押印制度を廃止して電子申告の普及の妨げになっている要因を一つ除去して電子申告の普及による官民の行政手続コストの削減を進める方が、社会的に有益であると考えられます。このような事情により、本制度が廃止されたものです。

(注) 代表者の電子署名についても、代表者から委任を受けた者の電子署名等を送信する場合には、その代表者の電子署名等の送信を要しないこととされています。詳細については、後掲「**電子申告・国税通則・国税徴収等関係の改正**」の「**一 税務手続の電子化促進のための環境整備**」の**Ⅲ 3**をご参照ください。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人税については、法人の平成30年4月1日前に終了した事業年度の確定申告書、法人の同日前に納税義務が成立した中間申告書に係る法人税の中間申告書、連結法人の同日前に終了した連結事業年度の連結確定申告書及び連結法人の同日前に納税義務が成立した連結中間申告書に係る法人税の連結中間申告書並びにこれらの申告書に係る修正申告書で法人が同日前に提出したものと並びに連結法人の同日前に終了した連結事業年度の個別帰属額等の届出書（同日前に個別帰属額等に異動があった場合におけるその異動に係る書類を含みます。）に係る自署及び押印については、従前どおりとされています（**改正法附則41②**）。罰則についても同様です（**改正法附則143**）。

上記(2)の改正は、地方法人税については、法人の平成30年4月1日前に終了した課税事業年度の地方法人税確定申告書及び法人の同日前に納税義務が成立した地方法人税中間申告書に係

る地方法人税の地方法人税中間申告書並びにこれらの申告書に係る修正申告書で法人が同日前に提出したものに係る自署及び押印については、従前どおりとされています（改正法附則42③）。罰則についても同様です（改正法附則143）。

上記(2)の改正は、復興特別法人税については、法人の平成30年4月1日前に終了した課税事業年度の復興特別法人税申告書及びその復興特別法人税申告書に係る修正申告書で法人が同日前に提出したものに係る自署及び押印については、従前どおりとされています（改正法附則126③）。罰則についても同様です（改正法附則143）。

## 5 地方税共同機構

### (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）。

### (2) 改正の内容

税務手続の電子化の推進の観点から、地方税の電子納税について、安全かつ安定的な運営を担保するために必要な措置を講じつつ、全地方公共団体が共同で収納を行う仕組みを措置することとされ、具体的には、地方税の電子情報処理組織（eLTAX）の運営主体について、①組織運営のガバナンスの確立、②国の監督権限、③秘密保持義務を制度上措置するため、法律に設置根拠・組織運営が規定される法人（地方共同法人）として「地方税共同機構」が地方税法に位置付けられました。

これに伴い、公共法人の範囲について、地方税法の改正に伴い設立される地方税共同機構が追加されました（法法別表1）。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、地方税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第3号）附則第1条第4号に掲げる規定の施行の日（平成31年4月1

日）から施行することとされています（改正法附則1十二）。

## 6 中間申告書の記載事項

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人である普通法人（清算中のものを除きます。）は、その事業年度が6月を超える場合には、その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（予定申告書）を提出しなければならないこととされています（法法71①）。

① 前事業年度の法人税額を前事業年度の月数で除し、これに6を乗じて計算した金額

② ①の金額の計算の基礎その他の事項

上記の普通法人が適格合併に係る合併法人で前事業年度又は当該事業年度開始の日以後6月以内に行われた適格合併に係る合併法人であるときは、その計算の基礎に被合併法人の法人税額を加算することとされており、この場合の予定申告書には、被合併法人の名称、適格合併の日並びに被合併法人の適格合併の日の前日の属する事業年度の法人税額、所得金額並びにその計算の基礎となった事業年度又は連結事業年度の開始及び終了の日を記載しなければならないこととされています（法法71②③、法規31②、別表18記載要領第6号）。

また、連結法人の予定申告書について、前連結事業年度又は当該連結事業年度開始の日以後6月以内に連結納税の開始、連結納税グループからの離脱、連結納税グループへの加入又は適格合併があった場合には、予定申告書に所要の事項を記載することとされています（法規37の8②、別表18の2付表1～3）。

### (2) 改正の内容

① 適格合併があった場合の予定申告書の記載事項から、被合併法人の名称、適格合併の日並びに被合併法人の法人税額、所得金額並びに事業年度の開始及び終了の日が除外されま

した（旧法規31②、別表18記載要領第6号）。

- ② 連結納税の予定申告書の付表が廃止されました（法規37の8②、旧法規別表18の2付表1～3）。

### (3) 適用関係

- ① 上記(2)①の改正は、法人の平成30年4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し、法人の同日前に納

税義務が成立した中間申告書に係る法人税については、従前どおりとされています（平成30年4月改正法規附則⑥）。

- ② 上記(2)②の改正は、連結法人の平成30年4月1日以後に納税義務が成立する連結中間申告書に係る法人税について適用し、連結法人の同日前に納税義務が成立した連結中間申告書に係る法人税については、従前どおりとされています（平成30年4月改正法規附則⑥）。

## 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、株式交換等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（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以上の場合の吸収合併又は株式交換等を除きます。）については、適格組織再編成とし、適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配に係る移転資産の譲渡損益を計上しないこととされ、非適格株式交換等又は非適格株式移転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、法令4の3）。

- ① 完全支配関係がある法人間の組織再編成（現物分配（株式分配を除きます。）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） 株式交換等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）。

- ハ 移転事業が移転先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（事業継続要件）。

（注） 株式交換等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行われることが見込まれていること。

- ③ 共同で事業を行う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行わ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行われることが見込まれていること。

ヘ 合併、分割型分割、株式交換及び株式移転により交付される合併法人の株式等のうち支配株主に交付されるもの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（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

④ 独立して事業を行うための分割及び株式分配として、次の要件の全てに該当するもの

イ 分割の直前に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（非支配要件）。

（注） 株式分配に係る現物分配法人及び完全子法人も同様

ロ 分割法人の役員等のいずれかが分割後に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（役員引継要件）。

（注） 株式分配の場合は、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（特定役員継続要件）。

ハ 分割法人の分割事業に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること（主要資産等移転要件）。

（注） 分割のみ

ニ 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80%以上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（従業者引継要件）。

（注） 株式分配の場合は、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 分割法人の分割事業がその分割後に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（事業継続要件）。

（注） 株式分配の場合は、完全子法人の主要な事業が引き続き行われることが見込まれていること。

(2) 当初の組織再編成の後に適格株式分配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株式の保有関係

上記(1)①（当事者間の完全支配関係がある法人間の合併及び分割型分割を除きます。）は、組織再編成後に完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています。ただし、組織再編成後に適格株式分配を行うことが見込まれている場合にはこの要件について一定の緩和措置が講じられています。

具体的には、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ています（法令4の3⑥一ハ）。単独新設現物出資についても同様とされています（法令4の3⑬一口）。

### (3) 無対価組織再編成

対価が交付されない組織再編成（以下「無対価組織再編成」といいます。）については、次の合併、分割及び株式交換に限り、適格組織再編成に該当し得ることとされ（法令4の3）、対価の交付があった場合と同様の処理とする措置が講じられています（法61の2、法令8、119の3等）。

#### ① 次の関係がある合併

- イ 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ロ 一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ハ 合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ニ 被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

#### ② 次の関係がある分割

- イ 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
- ロ 分割法人が分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ハ 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
- ニ 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

#### ③ 次の関係がある株式交換

- イ 一の者が株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ロ 株式交換完全親法人及びその株式交換完

全親法人の発行済株式等の全部を保有する者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

## 2 改正の趣旨及び概要

平成30年度税制改正においては、デフレ脱却・経済再生が一つの柱とされています。デフレ脱却・経済再生のための措置として「生産性革命」の実現に向けた措置等が講じられており、そのうちの1つである競争力強化のための措置として、事業再編の環境整備に関する措置を講ずることとされ、多段階型再編等多様な手法による事業再編の円滑な実施を可能とするため、組織再編税制の適格要件等を見直すこととされました。具体的には、以下の改正が行われました。

- (1) 完全支配関係がある法人間で行われる当初の組織再編成の後に適格株式分配を行う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うち株式の保有関係に関する要件について、その適格株式分配の直前の時までの関係により判定することとされました。
- (2) 当初の組織再編成の後に完全支配関係がある法人間で従業者又は事業を移転することが見込まれている場合にも、当初の組織再編成の適格要件のうち従業者従事要件及び事業継続要件に該当することとされました。
- (3) いわゆる無対価組織再編成について、適格組織再編成となる類型の見直しを行うとともに、非適格組織再編成となる場合における処理の方法が明確化されました。
- (4) その他所要の措置が講じられました。

## 3 改正の内容

- (1) 完全支配関係がある法人間で行われる当初の組織再編成の後に適格株式分配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株式の保有関係に関する要件の見直し  
完全支配関係がある法人間で行われる合併、分割、現物出資、株式交換及び株式移転（以下「合併等」といいます。）の後に適格株式分配を

行うことが見込まれている場合には、次のとおりその合併等の時からその適格株式分配の直前の時までその合併等に係る支配株主とその適格株式分配に係る完全子法人とされる法人との間にその支配株主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、その合併等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。

① 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある合併

合併後にその同一の者と合併法人との間に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、合併後にその合併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、その合併の時からその適格株式分配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ました（法令4の3②二）。

② 分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある吸収分割（中間型分割に該当しない分割型分割を除きます。）

分割後にその分割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、分割後に他方の法人（その分割法人及び分割承継法人のうち、そのいずれか一方の法人以外の法人をいいます。）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、その分割の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑥一ロ）。

③ 複数新設分割のうちその複数新設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があるもの（他方の法人（その分割法人及び他の分割法人の

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限り、）

複数新設分割後に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、複数新設分割後にその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、その複数新設分割の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑥一二(1)）。

④ 複数新設分割のうちその複数新設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があるもの（上記③を除きます。）

複数新設分割後に他方の法人（分割法人及び他の分割法人のうち、いずれか一方の法人以外の法人をいいます。）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、複数新設分割後にその他方の法人又は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、その複数新設分割の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑥一二(2)）。

⑤ 吸収分割型分割（中間型分割を除きます。）のうちその分割型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があるもの

分割型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、分割型分割後にその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、その分割型分割の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑥二イ）。

- ⑥ 吸収分割（上記⑤の吸収分割型分割を除きます。）のうちその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があるもの

分割後にその分割法人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、分割後にその分割法人又は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、その分割の時から適格株式分配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ました（法令4の3⑥二ロ）。

- ⑦ 単独新設分割（中間型分割以外の分割型分割に限ります。）のうちその単独新設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があるもの

単独新設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、単独新設分割後にその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、その単独新設分割の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑥二ハ(1)）。

- ⑧ 単独新設分割（上記⑦の単独新設分割を除きます。）のうちその単独新設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があるもの

単独新設分割後にその分割法人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、単独新設分割後にその分割法人又は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、その単独新設分割の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑥二ハ(2)）。

- ⑨ 複数新設分割のうちその複数新設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があるもの

複数新設分割後にその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、複数新設分割後にその分割法人、他の分割法人又は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、その複数新設分割の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑥二ニ）。

- ⑩ 現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある吸収現物出資

現物出資後にその現物出資法人と被現物出資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、現物出資後に他方の法人（その現物出資法人及び被現物出資法人のうち、そのいずれか一方の法人以外の法人をいいます。）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、その現物出資の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑬一イ）。

- ⑪ 複数新設現物出資のうちその複数新設現物

出資前に現物出資法人と他の現物出資法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係があるもの

複数新設現物出資後に他方の法人（その現物出資法人及び他の現物出資法人のうち、そのいずれか一方の法人以外の法人をいいます。）と被現物出資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、複数新設現物出資後にその他方の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は、その複数新設現物出資の時から適格株式分配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ました（法令４の３⑬一ハ）。

- ⑫ 吸収現物出資のうちその現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人との間に同一の者による完全支配関係があるもの

現物出資後にその現物出資法人と被現物出資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、現物出資後にその現物出資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は、その現物出資の時からその適格株式分配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ました（法令４の３⑬二イ）。

- ⑬ 単独新設現物出資のうちその単独新設現物出資後に現物出資法人と被現物出資法人との間に同一の者による完全支配関係があるもの

単独新設現物出資後にその現物出資法人と被現物出資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、単独新設現物出資後にその現物出資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

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ました（法令４の３⑬二ロ）。

- ⑭ 複数新設現物出資のうちその複数新設現物出資前に現物出資法人と他の現物出資法人との間に同一の者による完全支配関係があるもの

複数新設現物出資後にその現物出資法人、他の現物出資法人及び被現物出資法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、複数新設現物出資後にその現物出資法人、他の現物出資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は、その複数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ました（法令４の３⑬二ハ）。

- ⑮ 株式交換前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ある株式交換

株式交換後にその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、株式交換後にその株式交換完全子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、その株式交換の時からその適格株式分配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ました（法令４の３⑱一）。

- ⑯ 株式交換前に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に同一の者による完全支配関係がある株式交換

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、株式交換後にその株式交換



完全親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、その株式交換の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑱二イ）。

株式交換後に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、株式交換後にその株式交換完全親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、その株式交換の時からその適格株式分配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ました（法令4の3⑱二ロ）。

また、株式交換後にその株式交換完全親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、株式交換後にその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を要することとされました（法令4の3⑱二ニ）。

（注） 株式交換後にその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、その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足りることとされています（法令4の3⑱二ニ）。

⑰ 株式移転前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同一の者による完全支配関係がある株式移転

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、株式移転後にその株式移転完全親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

株式移転の時からその適格株式分配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ました（法令4の3㉑一）。

株式移転後にその同一の者と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、株式移転後にその株式移転完全親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、その株式移転の時からその適格株式分配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ました（法令4の3㉑二）。

株式移転後に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、株式移転後にその株式移転完全親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、その株式移転の時からその適格株式分配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ました（法令4の3㉑三）。

また、株式移転後にその株式移転完全親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、株式移転後にその株式移転完全親法人とその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を要することとされました（法令4の3㉑五・六）。

（注） 株式移転後にその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、その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足

りることとされています（法令4の3⑳五・六）。

⑱ 単独株式移転

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その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、株式移転後にその株式移転完全子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、その株式移転の時からその適格株式分配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ました（法令4の3㉒）。

（注） 上記①の同一の者、上記②から④までのいずれか一方の法人、上記⑤から⑨までの同一の者、上記⑩若しくは⑪のいずれか一方の法人、上記⑫から⑭までの同一の者、上記⑮の株式交換完全親法人、上記⑯の同一の者若しくは株式交換完全親法人、上記⑰の同一の者若しくは株式移転完全親法人又は上記⑱の株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併（上記⑮の株式交換完全親法人又は上記⑰の株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併にあっては、上記⑯又は⑰の同一の者とその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある場合におけるその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これらの法人とみなすこととされています（法令4の3㉓）。

(2) 従業者従事要件及び事業継続要件の見直し

① 従業者引継要件又は従業者継続要件

支配関係がある法人間の組織再編成及び共同で事業を行うための組織再編成に係る従業者従事要件（従業者引継要件又は従業者継続要件）について、次のとおり見直されました。

イ 合併

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80%以上に相当する数の者がその合併後にその

合併に係る合併法人の業務（そ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、その適格合併に係る合併法人の業務を含みます。）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、この「合併に係る合併法人の業務」には、その合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある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3④三）。

「合併法人との間に完全支配関係がある法人」は、被合併事業を行う法人に限定されていません。したがって、被合併事業の移転先以外の法人であっても完全支配関係がある法人であればこれに該当します。また、「含む」こととされているので、被合併法人の従業者の80%相当数が1つの法人の業務に従事する必要はなく、当初の合併に係る合併法人、その合併法人との間に完全支配関係がある法人、当初の合併後に行われる適格合併に係る合併法人及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務に従事する者を合計して判定することになります。なお、当初の合併に係る合併法人を経由せずに直接、その合併法人との間に完全支配関係がある法人、当初の合併後に行われる適格合併に係る合併法人及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人に異動した者も含めて判定することになります。

また、「合併法人との間に完全支配関係がある法人」は、合併後に新設されることが見込まれる法人や被合併法人の完全子会社で合併により合併法人の完全子会社となるものであっても該当します。

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（その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、その合併法人の業務を含みます。）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、この「分割承継法人の業務」には、その分割承継法人との間に完全支配関係がある法人の業務及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含むこととされました（法法22の十一口(2)、法令4の3⑧四）。現物出資についても同様です（法法22の十四口(2)、法令4の3⑮四）。

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（その株式交換後に行われる適格合併又はその株式交換完全子法人を分割法人若しくは現物出資法人とする適格分割若しくは適格現物出資（以下「適格合併等」といいます。）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合併等に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人（以下「合併法人等」といいます。）に移転することが見込まれている場合には、その合併法人等の業務を含みます。）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、この「株式交換完全子法人の業務」には、その株式交換完全子法人との間に完全支配関係がある法人の業務及びその適格合併等に係る合併法人等との間に完全支配関

係がある法人の業務を含むこととされました（法法22の十七口(1)、法令4の3⑳三）。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22の十七口(1)）。また、株式移転についても同様です（法法22の十八口(1)、法令4の3㉔三）。

② 事業継続要件

支配関係がある法人間の組織再編成及び共同で事業を行うための組織再編成に係る事業継続要件について、次のとおり見直されました。

イ 合併、分割及び現物出資

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。）がその合併後にその合併に係る合併法人（そ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、その適格合併に係る合併法人を含みます。）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、この「合併法人」には、その合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人を含むこととされました（法法22の八口(2)、法令4の3④四）。分割及び現物出資についても同様です（法法22の十一口(3)・十二の十四口(3)、法令4の3⑧五⑮五）。

「含む」こととされているので、被合併法人の合併前に行う主要な事業の全てが1つの法人において行われる必要はなく、完全支配関係がある複数の法人において行われる場合でもこの要件に該当することになります。

また、「合併法人との間に完全支配関係がある法人」は、合併後に新設されること

が見込まれる法人や被合併法人の完全子会社で合併により合併法人の完全子会社となるものであっても該当します。

ロ 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。）が株式交換完全子法人（その株式交換後に行われる適格合併等によりその主要な事業がその適格合併等に係る合併法人等に移転することが見込まれている場合には、その合併法人等を含みます。）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、この「株式交換完全子法人」には、その株式交換完全子法人との間に完全支配関係がある法人及びその適格合併等に係る合併法人等との間に完全支配関係がある法人を含むこととされました（法法二十二の十七ロ(2)、法令4の3㉔四）。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（法法二十二の十七ロ(2)）。また、株式移転についても同様です（法法二十二の十八ロ(2)、法令4の3㉔四）。

(3) 無対価組織再編成の明確化等の整備

対価が交付されない合併、分割及び株式交換について、以下に述べるとおり、適格組織再編成となる類型の追加及び非適格となった場合の課税関係の明確化等の整備が行われました。

① 合併

イ 適格判定

無対価合併について、完全支配関係又は支配関係がある法人間で行われる合併に係る株式の保有関係に関する要件及び共同で事業を行うための合併に係る株式継続保有要件が、次のとおり整備されました。

(イ) 完全支配関係がある法人間で行われる

合併

合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その合併が無対価合併である場合には、次の関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3㉔二）。

A 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

B 被合併法人及び合併法人の株主等（その被合併法人及び合併法人を除きます。）の全てについて、その者が保有するその被合併法人の株式の数のその被合併法人の発行済株式等（その合併法人が保有するその被合併法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合とその者が保有するその合併法人の株式の数のその合併法人の発行済株式等（その被合併法人が保有するその合併法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合とが等しい場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係

（注1） 株式には出資を、株式の数には出資の金額を、それぞれ含みます。以下同じです。

（注2） 発行済株式等の総数とは、発行済株式又は出資の総数又は総額をいい、自己が有する自己の株式又は出資を除きます。以下同じです。

被合併法人と合併法人の株主構成が等しい場合には、合併の対価として合併法人の株式を交付してもしなくても、各株主の被合併法人株式の持分割合と合併前の合併法人株式の持分割合が合併後の合併法人株式の持分割合と等しいため、対価の交付がなかった場合についても対価の交付の省略があったと認められることから、適格合併になる類型とされたもの

です。なお、改正前の「一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」、「合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」及び「被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」は、上記Bに含まれています。

また、合併前に被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件は、その合併が無対価合併である場合には、従前どおり、合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある場合に限り、この要件に該当することとされています。

- (ロ) 支配関係がある法人間で行われる合併  
合併前に被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その合併が無対価合併である場合には、上記(イ)Bの関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3③一）。

また、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件についても、その合併が無対価合併である場合には、上記(イ)Bの関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3③二）。

- (ハ) 共同で事業を行うための合併

被合併法人と合併法人とが共同で事業を行うための合併について、その合併が無対価合併である場合には、無対価合併に係る被合併法人の全て又は合併法人が資本又は出資を有しない法人である合併に加えて、上記(イ)Bの関係がある合併が

適格合併に該当し得ることとされました（法令4の3④）。この場合において、その合併の直前に被合併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ときは、株式継続保有要件は、支配株主がその合併の直後に保有するその合併法人の株式の数に支配株主がその合併の直後に保有するその合併法人の株式の帳簿価額のうちに支配株主がその合併の直前に保有していた被合併法人の株式の帳簿価額の占める割合を乗じて計算した数の合併法人の株式を支配株主が継続して保有す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）。

(注1) 合併の直後に保有する合併法人の株式の帳簿価額は、その無対価合併に該当する合併が適格合併に該当するものとした場合におけるその合併の直後のその合併法人の株式の帳簿価額とされています（法規3の2①）。

(注2) すなわち、合併法人株式のうち合併により取得したものと考えられる数について、仮定計算により、これに代わる数として、その合併が適格合併に該当するものとした場合の合併法人株式の帳簿価額の増加分に相当する合併法人株式の数を用いることとするものです。

- ロ 被合併法人の処理

非適格の無対価合併により合併法人にその有する資産又は負債の移転をした被合併法人は、その被合併法人の株主等が合併法人の株式の交付を受けたものとみなされる場合（下記ニ(ロ)参照）には、その合併法人からその交付を受けたものとみなされる合併法人の株式をその時の価額により取得し、直ちにその被合併法人の株主等に交付したものとすることとされました（法法62①後段）。

- ハ 合併法人の処理

(イ) 資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額

非適格の無対価合併により被合併法人から資産又は負債の移転を受けた内国法人が株式その他の資産の交付をしなかった場合の資産調整勘定のコ額及び差額負債調整勘定のコ額の算定方法が、次のとおりとされました（法62の8、法令123の10⑮、法規27の16②③）。

A 非適格の無対価合併が上記イ(イ)Bの関係がある無対価合併である場合において、一定の資産評定が行われているとき（Bの場合を除きます。）

(A)に掲げる金額が(B)に掲げる金額を超える場合のその超える部分の金額を資産調整勘定のコ額とし、(B)に掲げる金額が(A)に掲げる金額を超える場合のその超える部分の金額を差額負債調整勘定のコ額とすることとされました（法令123の10⑮一）。

(A) その移転を受けた事業に係る営業権（独立取引営業権を除きます。）

のその一定の資産評定による価額

(B) その移転を受けた事業に係る将来の債務でその履行に係る負担の引受けをしたものコ額

(注1) 一定の資産評定とは、非適格合併により移転する資産及び負債の価額の評定（公正な価額によるものに限ります。）で、その非適格合併の後にその資産及び負債の譲渡を受ける者、その資産及び負債を有する法人の株式の譲渡を受ける者その他の利害関係を有する第三者又は公正な第三者が関与して行われるものとされています（法規27の16②）。対価の省略が可能な組織再編成が行われるのは基本的に100%グループ内であることから、非適格になるのは事業の移

転先法人の株式のグループ外の者への譲渡が予定されている場合や事業再生の場合が想定されます。グループ外の者への譲渡の場合において、取引価格の決定に際して参考とされた営業権の価額は一応公正な営業権の価額とみることができると考えられることから、このような場合のデューデリジェンスにおける価額をもって営業権の価額として税務上も受け入れるというものです。したがって、この「関与」とは、非適格合併後にその非適格合併により移転した資産及び負債又はその資産及び負債を有する法人の株式の譲渡を受ける者がその譲渡をする者との間でその譲渡の対価の額に関する合意をするに際して参考とする程度の関与で足りるものと考えられます。また「公正な第三者」とは、例えば、第三者として事業再生に関与する者などが該当します。

(注2) 独立取引営業権とは、独立して取引される慣習のある営業権をいいます。

(注3) 上記(B)の将来の債務からは、退職給与債務引受け又はその事業の利益に重大な影響を与える将来の債務（退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。）でその履行が非適格合併等の日からおおむね3年以内に見込まれるもののその履行に係る負担の引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除くこととされています（法令123の10⑮一口）。すなわち、退職給与負債調整勘定又は短期重

要負債調整勘定の基因となる債務が除かれています。

(注4) 上記(B)の「その履行に係る負債の引受けをした債務の額」は、上記(注1)の一定の資産評定による価額がその資産評定を基礎として作成された貸借対照表に計上されている負債に係るもの並びにその額、その算定の根拠を明らかにする事項及びその算定の基礎とした事項を記載した書類を保存している場合のその書類に記載されているものの額とされています(法規27の16③)。

B 非適格の無対価合併により移転を受けた資産(営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。)の取得価額(上記A(注1)の一定の資産評定を行っている場合には、上記A(A)の営業権の価額を含みます。)の合計額がその無対価合併により移転を受けた負債の額(退職給与債務引受額及び短期重要債務見込額に係る負債調整勘定の金額及び上記A(B)の金額を含みます。)の合計額に満たない場合

資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額は、ないものとされました(法令123の10⑫二)。

(注1) 取得価額は、法人税法第61条の13第7項(適格合併に該当しない完全支配関係がある法人間の合併による譲渡損益調整資産の合併法人における取得価額)の規定の適用がある場合には、その適用がないものとした場合の取得価額とされています。

(注2) 非適格の無対価合併により被合併法人から資産又は負債の移転を受けた内国法人が株式その他の資産の交付をしなかった場合に上記

A及びBのいずれにも該当しないときは、法人税法第62条の8第1項又は第3項の規定により資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額を計算することになります。

(ロ) 増加する資本金等の額

非適格の無対価合併で上記イ(イ)Bの関係がある無対価合併における合併法人の増加する資本金等の額の計算における純資産価額は、その無対価合併により移転を受けた資産(営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。)の価額からその無対価合併により移転を受けた負債の価額を控除した金額とされました(法令8①五ロ)。この場合に、その移転を受けた資産の価額には資産調整勘定の金額を含むこととされ、その移転を受けた負債の価額には負債調整勘定の金額を含むこととされました。

また、非適格の無対価合併で上記イ(イ)Bの関係がある無対価合併が行われた場合において、合併法人が抱合株式を有するときは、純資産価額から減算する金額は、その抱合株式のその無対価合併の直前の帳簿価額にその抱合株式に対して交付されたものとみなされるその合併法人の株式の価額のうち配当等の額とみなされる金額(下記ニ(ロ)参照)を加算した金額とされました(法令8①五)。

通常非適格合併は、まず対価の額を純資産価額として増加する資本金等の額の計算をし、次に移転資産・負債の額と対価の額との差額をもって資産調整勘定又は差額負債調整勘定の金額とされていますが、対価の交付が省略された非適格合併が行われた場合には、省略された対価の額を算定することができないため、上記のようにまず資産調整勘定又は負債調整勘定の金額の算定をした上で、次に

その資産調整勘定又は負債調整勘定の金額を含めた移転資産・負債の差額を純資産価額として増加する資本金等の額の計算をすることとされています。

(注) 「控除」とされていることから、移転を受けた資産の価額が移転を受けた負債の価額に満たない場合には、純資産価額はゼロとなり、その満たない部分の金額は寄附金の額その他その満たない部分の金額の性質に応じた処理となります。

## ニ 被合併法人の株主の処理

### (イ) 被合併法人株式の譲渡損益

内国法人が、旧株（その内国法人が有していた株式をいいます。）を発行した法人の非適格の無対価合併で上記イ(イ)Bの関係がある無対価合併により旧株を有しないこととなった場合には、その旧株の譲渡損益を計算する場合における譲渡対価の額は、その旧株のその無対価合併の直前の帳簿価額に相当する金額とされ、適格合併に該当する無対価合併と同様に譲渡損益に対する課税が繰り延べられることが明確化されました（法法61の2②、法令119の7の2②）。

### (ロ) みなし配当

非適格の無対価合併で上記イ(イ)Bの関係がある無対価合併が行われた場合には、被合併法人の株主は、その被合併法人が合併法人に移転をした資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。）の価額（資産調整勘定の金額を含みます。）からその被合併法人が合併法人に移転をした負債の価額（負債調整勘定の金額を含みます。）を控除した金額をその被合併法人のその無対価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発行済株式等の総数で除し、これにその株主がその無対価合併の直前に有していたその被合併法人の株式の数を

乗じて計算した金額に相当する合併法人の株式の交付を受けたものとみなすこととされ、その交付を受けたものとみなされる株式の価額が被合併法人の資本金等の額のうちその被合併法人の株式に対応する部分の金額を超える金額を、配当等の額とみなすこととされました（法法24③、法令23⑥一⑦）。

(注1) 「被合併法人の株式に対応する部分の金額」は、対価の交付がある合併（法令23①一）と同様です。

(注2) 「移転をした資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。）の価額（資産調整勘定の金額を含みます。）からその被合併法人が合併法人に移転をした負債の価額（負債調整勘定の金額を含みます。）を控除した金額」が、被合併法人の合併による資産及び負債の譲渡対価の額となると考えられます。

(注3) 法人税法第24条第1項の「金銭の額及び金銭以外の資産の価額」の解釈については、「同項（引用注：法人税法第24条第1項）は、『金銭その他の資産の交付を受けた場合』と規定しているのであって、この文言に反して、実際の交付がないにもかかわらず、同様の経済的成果が生じたときもこれに該当すると解すべき合理的な根拠は特に認められない」（東京高裁平成26年6月12日判決）との判決がありますが、上記の改正はこの解釈に変更を加えるものではありません。

なお、無対価合併に係るみなし配当の額について完全子法人株式等に係る配当等の額、関連法人株式等に係る配当等の額又は非支配目的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おけるその支払に係る効力が生ずる日及



びその支払に係る基準日は、いずれもその無対価合併の日とされました（法令22の2①②）。連結納税制度の場合についても、同様とされています（法令155の9①②）。

また、無対価合併に係るみなし配当の額についても、他のみなし配当と同様に、基因となった事由、その事由が生じた日及び同日の前日における発行済株式等の総数並びに1株当たりみなし配当の額等を株主に対して通知しなければならないこととされました（法令23④）。

#### （イ）合併法人株式の帳簿価額

内国法人の有する株式（*イ*）において「旧株」といいます。）を発行した法人を合併法人とする合併が行われた場合において、その合併が非適格の無対価合併で上記イ（イ）Bの関係があるものであるときは、所有株式（その旧株を発行した法人の株式で、その合併の直後にその内国法人が有するものをいいます。）のその合併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、その旧株のその合併の直前の帳簿価額にその合併に係る被合併法人の株式でその内国法人がその合併の直前に有していたものその直前の帳簿価額（その合併により交付を受けたものとみなされる合併法人の株式の価額のうち配当等の額とみなされる金額（上記ロ参照））があるときは、そのみなされる金額を加算した金額）を加算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3⑩）。

なお、有価証券の1単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その無対価合併の日の属する事業年度開始の時からその合併の直前の時までの期間及びその合併があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ1事業年度とみなして、上記の例によ

り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ことになります（法令119の4①）。

#### ② 分割

##### イ 適格判定

無対価分割について、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に係る株式の保有関係に関する要件及び共同で事業を行うための分割に係る株式継続保有要件が、次のとおり整備されました。

##### （イ）完全支配関係がある法人間で行われる分割

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がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その分割が無対価分割に該当する分割型分割である場合には、次の関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3⑥二イ）。

A 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

B 分割法人の株主等（その分割法人及び分割承継法人を除きます。）及び分割承継法人の株主等（その分割承継法人を除きます。）の全てについて、その者が保有するその分割法人の株式の数のその分割法人の発行済株式等（その分割承継法人が保有するその分割法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合とその者が保有するその分割承継法人の株式の数のその分割承継法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合とが等しい場合におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係

なお、改正前の「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」及び「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」は、上記Bに包含されています。

また、分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件は、その分割が無対価分割である場合には、従前どおり、分割型分割にあつて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がある場合に限りこの要件に該当することとされ、分社型分割にあつては分割法人が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場合に限りこの要件に該当することとされています。

- (ロ) 支配関係がある法人間で行われる分割  
分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その分割が無対価分割である場合には、上記(イ)Bの関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3⑦一イ）。

また、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支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その分割が無対価分割に該当する分割型分割である場合には、上記(イ)A又はBの関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3⑦二）。

なお、無対価分割に該当する分社型分割の場合には、従前どおり、分割法人が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場合に限り、この要件に該当することとされています。

- (ハ) 共同で事業を行うための分割

分割法人と分割承継法人とが共同で事業を行うための分割について、その分割が無対価分割である場合には、分割法人の全てが資本又は出資を有しない法人で

ある分割型分割に加えて、上記(イ)Bの関係がある分割型分割及び分割法人が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分社型分割が適格分割に該当し得ることとされました（法令4の3⑧）。この場合には、株式継続保有要件は、次の分割の区分に応じ次のとおりとされました。

#### A 分割型分割

その分割型分割の直前に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ある場合には、株式継続保有要件は、支配株主がその分割型分割の直後に保有するその分割承継法人の株式の数に支配株主がその分割型分割の直後に保有するその分割承継法人の株式の帳簿価額のうちに支配株主がその分割型分割の直前に保有していたその分割法人の株式の帳簿価額のうちその分割型分割によりその分割承継法人に移転した資産又は負債に対応する部分の金額の占める割合を乗じて計算した数のその分割承継法人の株式を支配株主が継続して保有することが見込まれていることとされました（法令4の3⑧六イ）。

(注1) 「分割型分割の直後に保有するその分割承継法人の株式の帳簿価額」は、その無対価分割に該当する分割型分割が適格分割型分割に該当するものとした場合におけるその分割型分割の直後のその分割承継法人の株式の帳簿価額とされています（法規3の2②）。

(注2) 「分割承継法人に移転した資産又は負債に対応する部分の金額」は、その無対価分割に該当する分割型分割に係る分割純資産対応帳簿価額（分割法人の株式の帳簿価額に分割移転割合を乗じて計算し

た金額をいいます。以下同じです。)とされています(法規3の2③)。

#### B 分社型分割

株式継続保有要件は、その分社型分割に係る分割法人がその分社型分割の直後に保有するその分割承継法人の株式の数にその分割法人がその分社型分割の直後に保有するその分割承継法人の株式の帳簿価額のうちにその分割法人がその分社型分割によりその分割承継法人に移転した資産又は負債の帳簿価額を基礎として計算した金額の占める割合を乗じて計算した数のその分割承継法人の株式を分割法人が継続して保有することが見込まれていることとされました(法令4の3⑥六口)。

(注1)「分社型分割の直後に保有するその分割承継法人の株式の帳簿価額」は、その無対価分割に該当する分社型分割が適格分社型分割に該当するものとした場合におけるその分社型分割の直後のその分割承継法人の株式の帳簿価額とされています(法規3の2④)。

(注2)「分割承継法人に移転した資産又は負債の帳簿価額を基礎として計算した金額」は、その無対価分割に該当する分社型分割の直前の移転資産(その分社型分割により分割承継法人に移転した資産をいいます。)の帳簿価額から移転負債(その分社型分割により分割承継法人に移転した負債をいいます。)の帳簿価額を控除した金額とされています(法規3の2⑤)。

#### ロ 分割型分割に係る分割法人の処理

非適格の無対価分割型分割により分割承継法人にその有する資産又は負債の移転をした分割法人は、その無対価分割型分割が

上記イ(イ)Bの関係がある無対価分割型分割である場合には、その分割法人の株主等が交付を受けたものとみなされる分割承継法人の株式(下記ホ(イ)参照)をその分割承継法人からその時の価額により取得し、直ちにその分割法人の株主等に交付したものとすることとされました(法法62①後段、法令122の15)。

なお、分割法人の減少する資本金等の額及び利益積立金額は対価の交付がある分割型分割と同様であり、特に改正はありません(法令8①十五、9①九)。

#### ハ 分社型分割に係る分割法人の処理

内国法人がその内国法人を分割法人とし、その内国法人の有する株式(ハにおいて「旧株」といいます。)を発行した法人を分割承継法人とする分社型分割を行った場合において、その分社型分割が非適格の無対価分割で分割法人が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ものであるときは、所有株式(その旧株を発行した法人の株式で、その分社型分割の直後にその内国法人が有するものをいいます。)のその分社型分割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、その旧株のその分社型分割の直前の帳簿価額に移転時価純資産価額を加算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3⑬)。

上記の「移転時価純資産価額」とは、移転資産(営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。)の価額(資産調整勘定の金額を含みます。)から移転負債の価額(負債調整勘定の金額を含みます。)を控除した金額をいいます。

(注1)「移転資産」とは、その分社型分割により分割承継法人に移転した資産をいい、「移転負債」とは、その分社型分割により分割承継法人に移転した負債をいいます。

(注2) 「控除」とされていることから、移転資産の価額が移転負債の価額に満たない場合には、増加する分割承継法人株式の帳簿価額はゼロとなり、その満たない部分の金額は原則として受贈益の額となります。

なお、有価証券の1単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その無対価分社型分割の日の属する事業年度開始の時からその分社型分割の直前の時までの期間及びその分社型分割があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ1事業年度とみなして、上記の例により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ことになります(法令119の4①)。

## 二 分割承継法人の処理

### (イ) 資産調整勘定及び差額負債調整勘定の金額

非適格の無対価分割(分割法人が分割の直前において行う事業及びその事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部が分割承継法人に移転するものに限り)により分割法人から資産又は負債の移転を受けた内国法人が株式その他の資産の交付をしなかった場合の資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額の算定方法が、合併と同様に、次のとおりとされました(法法62の8、法令123の10⑮、法規27の16②③)。

A 非適格の無対価分割が上記イ(イ)Bの関係がある無対価分割型分割又は分割法人が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無対価分社型分割である場合において、一定の資産評定が行われているとき(Bの場合を除きます)。

(A)に掲げる金額が(B)に掲げる金額を超える場合のその超える部分の金額を資産調整勘定の金額とし、(B)に掲げる

金額が(A)に掲げる金額を超える場合のその超える部分の金額を差額負債調整勘定の金額とすることとされました(法令123の10⑮一)。

- (A) その移転を受けた事業に係る営業権(独立取引営業権を除きます)のその一定の資産評定による価額
- (B) その移転を受けた事業に係る将来の債務でその履行に係る負担の引受けをしたものの額

(注1) 一定の資産評定とは、上記①ハ(イ)と同様です。

(注2) 上記(B)の将来の債務からは、退職給与債務引受け又はその事業の利益に重大な影響を与える将来の債務(退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます)でその履行が非適格合併等の日からおおむね3年以内に見込まれるもののその履行に係る負担の引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除くこととされています(法令123の10⑮一口)。上記①ハ(イ)と同様です。

(注3) 上記(B)の「その履行に係る負担の引受けをした債務の額」は、上記(注1)の一定の資産評定による価額がその資産評定を基礎として作成された貸借対照表に計上されている負債に係るもの並びにその額、その算定の根拠を明らかにする事項及びその算定の基礎とした事項を記載した書類を保存している場合のその書類に記載されているものの額とされています(法規27の16③)。上記①ハ(イ)と同様です。

B 非適格の無対価分割により移転を受

けた資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。）の取得価額（上記A（注1）の一定の資産評定を行っている場合には、上記A(A)の営業権の価額を含みます。）の合計額がその無対価分割により移転を受けた負債の額（退職給与債務引受額及び短期重要債務見込額に係る負債調整勘定の金額及び上記A(B)の金額を含みます。）の合計額に満たない場合

資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額は、ないものとされました（法令123の10<sup>⑮</sup>二）。

（注）非適格の無対価分割により分割法人から資産又は負債の移転を受けた内国法人が株式その他の資産の交付をしなかった場合に上記A及びBのいずれにも該当しないときは、通常どおり法人税法第62条の8第1項又は第3項の規定により資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額を計算することになります。

（ロ）増加する資本金等の額

非適格の無対価分割型分割で上記イ(イ)Bの関係がある無対価分割型分割における分割承継法人の増加する資本金等の額の計算における純資産価額は、その無対価分割型分割により移転を受けた資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。）の価額からその無対価分割型分割により移転を受けた負債の価額を控除した金額とされました（法令8<sup>①</sup>六八）。この場合に、その移転を受けた資産の価額には資産調整勘定の金額を含むこととされ、その移転を受けた負債の価額には負債調整勘定の金額を含むこととされました。

また、非適格の無対価分割型分割で上記イ(イ)Bの関係がある無対価分割型分割が行われた場合において、分割承継法人

が有する分割法人の株式がある場合に純資産価額から減算する金額は、その分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額（その分割法人の株式に対して交付されたものとみなされるその分割承継法人の株式の価額のうち配当等の額とみなされる金額（下記ホ(イ)参照）がある場合には、その金額を加算した金額）とされました（法令8<sup>①</sup>六）。

非適格の無対価分社型分割で分割法人が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無対価分社型分割における分割承継法人の増加する資本金等の額の計算における純資産価額は、その無対価分社型分割により移転を受けた資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。）の価額からその無対価分社型分割により移転を受けた負債の価額を控除した金額とされました（法令8<sup>①</sup>七八）。この場合に、その移転を受けた資産の価額には資産調整勘定の金額を含むこととされ、その移転を受けた負債の価額には負債調整勘定の金額を含むこととされました。

（注）「控除」とされていることから、移転を受けた資産の価額が移転を受けた負債の価額に満たない場合には純資産価額はゼロとなり、その満たない部分の金額は寄附金の額その他その満たない部分の金額の性質に応じた処理となります。

ホ 分割型分割に係る分割法人の株主の処理

(イ) みなし配当

非適格の無対価分割型分割で上記イ(イ)Bの関係がある無対価分割型分割が行われた場合には、分割法人の株主は、その分割法人が分割承継法人に移転をした資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。）の価額（資産調整勘定の金額を含みます。）からその分割法人が

分割承継法人に移転をした負債の価額（負債調整勘定の金額を含みます。）を控除した金額をその分割法人のその無対価分割型分割の直前の発行済株式等の総数で除し、これにその株主がその無対価分割型分割の直前に有していたその分割法人の株式の数を乗じて計算した金額に相当する分割承継法人の株式の交付を受けたものとみなすこととされ、その交付を受けたものとみなされる株式の価額が分割法人の資本金等の額のうちその分割法人の株式に対応する部分の金額を超える金額を、配当等の額とみなすこととされました（法24③、法23⑥二⑦）。

（注）「分割法人の株式に対応する部分の金額」は、対価の交付がある分割型分割（法23①二）と同様です。ただし、分割型分割に係る株式の総数に代えて、分割型分割の直前の発行済株式等の総数で分割資本金等を除すこととされています（法23①二）。

なお、無対価分割型分割に係るみなし配当の額について完全子法人株式等に係る配当等の額、関連法人株式等に係る配当等の額又は非支配目的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おけるその支払に係る効力が生ずる日及びその支払に係る基準日は、いずれもその無対価分割型分割の日とされました（法22の2①②）。連結納税制度の場合についても、同様とされています（法155の9①②）

また、無対価分割型分割に係るみなし配当の額についても、他のみなし配当と同様に、基因となった事由、その事由が生じた日及び分割型分割の日における発行済株式等の総数並びに1株当たりみなし配当の額等を株主に対して通知しなければならないこととされました（法23④）。

#### （ロ） 分割法人株式の帳簿価額

内国法人の有する株式（ロにおいて「旧株」といいます。）を発行した法人を分割法人とする分割型分割が行われた場合において、その分割型分割が非適格の無対価分割に該当する分割型分割で上記イ(イ)Bの関係があるものであるときは、所有株式（その旧株を発行した法人の株式で、その分割型分割の直後にその内国法人が有するものをいいます。）のその分割型分割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、その旧株のその分割型分割の直前の帳簿価額からその旧株に係る分割純資産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119の3⑩）。すなわち、非適格分割型分割の場合も適格分割型分割の場合と同様となります。

なお、有価証券の1単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その無対価分割型分割の日の属する事業年度開始の時からその分割型分割の直前の時までの期間及びその分割型分割があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ1事業年度とみなして、上記の例により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ことになります（法119の4①）。

#### （ハ） 分割承継法人株式の帳簿価額

内国法人の有する株式（ハにおいて「旧株」といいます。）を発行した法人を分割承継法人とする分割型分割が行われた場合において、その分割型分割が非適格の無対価分割に該当する分割型分割で上記イ(イ)Bの関係があるものであるときは、所有株式（その旧株を発行した法人の株式で、その分割型分割の直後にその内国法人が有するものをいいます。）のその分割型分割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、その旧株のその分割型分割の直前の帳簿価額にその分割型分割に係る分割法人の株式でその内国法人がその分割型分割の直前に有していたものに係る分割純資産対応帳簿価額を加算した金額（その分割型分割により交付を受けたものとみなされる分割承継法人の株式の価額のうち配当等の額とみなされる金額（上記イ参照）があるときは、そのみなされる金額を加算した金額）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3⑫）。

なお、有価証券の1単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その無対価分割型分割の日の属する事業年度開始の時からその分割型分割の直前の時までの期間及びその分割型分割があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ1事業年度とみなして、上記の例により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ことになります（法令119の4①）。

### ③ 株式交換

#### イ 適格判定

無対価株式交換について、完全支配関係又は支配関係がある法人間で行われる株式交換に係る株式の保有関係に関する要件及び共同で事業を行うための株式交換に係る株式継続保有要件が、次のとおり整備されました。

#### (イ) 完全支配関係がある法人間で行われる株式交換

株式交換前に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その株式交換が無対価株式交換である場合には、株式交換完全子法人の株主（その株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人を除

きます。）及び株式交換完全親法人の株主等（その株式交換完全親法人を除きます。）の全てについて、その者が保有するその株式交換完全子法人の株式の数のその株式交換完全子法人の発行済株式等（その株式交換完全親法人が保有するその株式交換完全子法人の株式を除きます。）の総数のうちに占める割合とその者が保有するその株式交換完全親法人の株式の数のその株式交換完全親法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合とが等しい場合におけるその株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間の関係（以下「株主均等割合保有関係」といいます。）がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3⑯二）。

なお、改正前の「一の者が株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を保有する関係（同一者完全支配関係）」及び「株式交換完全親法人及びその株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を保有する者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（親法人完全支配関係）」は、株主均等割合保有関係に含まれていません。

#### (ロ) 支配関係がある法人間で行われる株式交換

株式交換等前に株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合の株式の保有関係に関する要件について、その株式交換等が無対価株式交換である場合には、株主均等割合保有関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3⑯一）。

また、株式交換等前に株式交換等完全子法人と株式交換等完全親法人との間に同一の者による支配関係がある場合の株

式の保有関係に関する要件についても、その株式交換等が無対価株式交換である場合には、株主均等割合保有関係がある場合に限り、この要件に該当することとされました（法令4の3⑱二）。

（イ）共同で事業を行うための株式交換

株式交換完全子法人と株式交換完全親法人とが共同で事業を行うための株式交換について、その株式交換が無対価株式交換である場合には、株主均等割合保有関係がある株式交換が適格株式交換等に該当し得ることとされました（法令4の3⑳）。この場合において、その株式交換の直前に株式交換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ときは、株式継続保有要件は、支配株主がその株式交換の直後に保有するその株式交換完全親法人の株式の数に支配株主がその株式交換の直後に保有するその株式交換完全親法人の株式の帳簿価額のうちに支配株主がその株式交換の直前に保有していたその株式交換完全子法人の株式の帳簿価額の占める割合を乗じて計算した数のその株式交換完全親法人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されました（法令4の3㉑五）。

ロ 株式交換完全親法人の処理

（イ）株式交換完全子法人株式の取得価額

非適格の無対価株式交換が行われた場合の株式交換完全親法人の処理について、その株式交換に係る株式交換完全親法人がその株式交換により取得をする株式交換完全子法人の株式の取得価額は、その無対価株式交換が株主均等割合保有関係がある無対価株式交換であり、かつ、その無対価株式交換の直前にその株式交換完全親法人と株式交換完全子法人との間に完全支配関係があった場合には、その株式交換完全子法人の株主が有していたその株式交換完全子法人の株式のその株

式交換の直前の帳簿価額（株式交換完全子法人の株主が50以上である場合には、株式交換完全子法人の簿価純資産価額に株式の取得割合を乗ずる等の方法により計算した金額）であることとされ（法令119⑩十）、その他の場合には、その株式交換により取得をする株式交換完全子法人の株式のその取得の時ににおける取得のために通常要する価額（法令119⑩二十七）とされました。

（ロ）増加する資本金等の額

非適格の無対価株式交換に係る株式交換完全親法人の増加する資本金等の額は、その無対価株式交換が株主均等割合保有関係がある無対価株式交換である場合には、移転を受けた株式交換完全子法人の株式の取得価額に相当する金額とされました（法令8⑩十）。なお、非適格の無対価株式交換で株主均等割合保有関係がない無対価株式交換が行われた場合には、資本金等の額は増加せず、原則としてその株式交換により移転を受けた株式交換完全子法人の株式の価額による受贈益を計上することになります。

ハ 株式交換完全子法人の株主の処理

（イ）株式交換完全子法人株式の譲渡損益

内国法人が、旧株（その内国法人が有していた株式をいいます。）を発行した法人の行った非適格の無対価株式交換で株主均等割合保有関係がある無対価株式交換によりその旧株を有しないこととなった場合には、その旧株の譲渡損益を計算する場合における譲渡対価の額は、その旧株のその無対価株式交換の直前の帳簿価額に相当する金額とされ、適格株式交換等に該当する無対価株式交換と同様に譲渡損益に対する課税が繰り延べられることが明確化されました（法法61の2⑨、法令119の7の2⑤）。

（ロ）株式交換完全親法人株式の帳簿価額



内国法人の有する株式（ロにおいて「旧株」といいます。）を発行した法人を株式交換完全親法人とする株式交換が行われた場合において、その株式交換が非適格の無対価株式交換で株主均等割合保有関係があるものであるときは、所有株式（その旧株を発行した法人の株式で、その株式交換の直後にその内国法人が有するものをいいます。）のその株式交換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交換の直前の帳簿価額にその株式交換に係る株式交換完全子法人の株式でその内国法人がその株式交換の直前に有していたもののその直前の帳簿価額を加算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3⑮）。

なお、有価証券の1単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その無対価の株式交換の日の属する事業年度開始の時からその株式交換の直前の時までの期間及びその株式交換があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ1事業年度とみなして、上記の例により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ことになります（法令119の4①）。

#### (4) その他

##### ① 組織再編成の対価として自己の株式の交付を受けた場合の減少する資本金等の額の明確化

法人が自己の株式の取得等をした場合の減少する資本金等の額について、その取得価額相当額を減少する資本金等の額とする「自己の株式の取得」から除かれる「自己株式の取得等」（法人税法第24条第1項第5号から第7号までに掲げる事由をいいます。以下同じです。）から、次の取得が除かれることが明

確化されました（法令8①二十一）。

イ 合併による合併法人からの取得

ロ 分割型分割に係る分割法人の株主等としての取得

ハ 適格分割に該当しない無対価分割による取得で法人税法施行令第23条第3項第5号に掲げる事由による取得に該当しないもの

（注1） 法人税法施行令第23条第3項第5号に掲げる事由とは、合併又は分割若しくは現物出資（適格分割若しくは適格現物出資又は事業を移転し、かつ、その事業に係る資産にその分割若しくは現物出資に係る分割承継法人若しくは被現物出資法人の株式が含まれている場合のその分割若しくは現物出資に限ります。）による被合併法人又は分割法人若しくは現物出資法人からの移転をいいます。このため、上記ハに該当するものは、事業を移転しない無対価分割で、その分割により分割承継法人に移転する資産に分割承継法人の株式が含まれている分割による取得となります。

（注2） 無対価分割でない非適格分割（事業を移転するものを除きます。）による自己株式の取得の場合には、その取得資本金額が減少する資本金等の額となり（法令8①二十）、事業を移転する非適格分割による自己株式の取得の場合には、従前より「自己株式の取得等」から除外される事由に該当していることから、引き続きその自己株式の取得のために通常要する価額に相当する金額が減少する資本金等の額となります（法令8①二十一）。

ニ 現物分配による現物分配法人からの取得

##### ② 合併等による種類資本金額に加算する資本金等の額の調整の明確化

法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人とする合併、分割、適格現物出資、非適格現物出資、株式交換又は株式移転が行

われた場合（その法人がその合併等の直後に2以上の種類の株式を発行している場合に限ります。）に、増加した資本金等の額を交付した各種類の株式に係る時価の比で按分してその種類の株式に係る種類資本金額に加算することとするのは、その法人の株式が交付される合併、分割、適格現物出資、非適格現物出資、株式交換又は株式移転とすることが明確化されました（法令8③）。

（注）非適格現物出資は、現物出資法人の非適格現物出資の直前において行う事業及びその事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部がその非適格現物出資により被現物出資法人に移転するのみに限ります。

また、2以上の種類の株式を発行する法人を合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人とする合併、分割又は株式交換が行われた場合に、増加した資本金等の額を各種類の株式の発行済株式の時価の比で按分してその種類の株式に係る種類資本金額に加算することとするのは、その法人の株式が交付されない合併、分割又は株式交換とすることが明確化されました（法令8④）。

（注）これにより、無対価の合併、分割及び株式交換のほか、金銭や親法人の株式などが交付される組織再編成においては、増加した資本金等の額を各種類の株式の発行済株式の時価の比で按分してその種類の株式に係る種類資本金額に加算することになります。

- ③ 株式交換以外の株式交換等の範囲の明確化  
全部取得条項付種類株式の端数処理又は株式併合の端数処理のうち株式交換等に該当するものは、これらの行為により最大株主等である法人との間にこれらの法人による完全支配関係を有することとなることであること（すなわち、最大株主等が個人である場合又は最大株主等である法人による完全支配関係がない場合には株式交換等に該当しないこと）が明確化されました（法法2十二の

十六）。

- ④ 株式交換等における対価要件の明確化

株式交換等のうち、全部取得条項付種類株式の端数処理及び株式併合の端数処理について、これらの行為により生ずる株式交換完全子法人等の1に満たない端数の株式の取得の対価として交付される金銭その他の資産を除いて適格要件のうち対価要件を判定することが明確化されました（法法2十二の十七）。

#### 4 適用関係

- (1) 上記3(1)、(2)並びに(4)③及び④の改正は、平成30年4月1日以後に行われる合併、分割、現物出資、株式交換等及び株式移転について適用し、同日前に行われた合併、分割、現物出資、株式交換等及び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20、改正法令附則3）。
- (2) 上記3(3)①（ハ(ロ)を除きます。）、②（ニ(ロ)を除きます。）及び③（ロ(ロ)を除きます。）の改正は、平成30年4月1日以後に行われる合併、分割及び株式交換について適用し、同日前に行われた合併、分割及び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22、26、27、改正法令附則3、10、12）。
- (3) 上記3(3)①ハ(ロ)、②ニ(ロ)及び③ロ(ロ)の改正は、法人が平成30年4月1日以後に合併、分割型分割、分社型分割又は株式交換を行う場合について適用することとされています（改正法令附則5①）。ただし、同日前に合併、分割型分割、分社型分割又は株式交換を行った法人の資本金等の額の計算については、その合併、分割型分割、分社型分割又は株式交換に係る改正前の増加する金額をもって、改正後の合併、分割型分割、分社型分割又は株式交換に係る増加する金額とみなすこととされています（改正法令附則5②）。つまり、改正直前までの資本金等の額は、従前どおり計算することになります。
- (4) 上記3(4)①の改正は、法人が平成30年4月1日以後に自己の株式の取得を行う場合について

適用することとされています（改正法令附則5①）。ただし、同日前に自己の株式の取得を行った法人の資本金等の額の計算については、その自己の株式の取得に係る改正前の減少する金額をもって、改正後の自己の株式の取得に係る減少する金額とみなすこととされています（改正法令附則5②）。つまり、改正直前までの資

本金等の額は、従前どおり計算することになります。

(5) 上記3(4)②の改正は、平成30年4月1日以後に行われる合併等について適用し、同日前に行われた合併等又は無対価適格合併等については、従前どおりとされています（改正法令附則5③）。

## 四 繰延ヘッジ処理による利益額若しくは損失額の繰延べ又は時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益若しくは評価損の計上

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ

内国法人がヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った場合において、そのデリバティブ取引等を行った時から事業年度終了の時までの間においてそのヘッジ対象資産等損失額を減少させようとする資産若しくは負債又は金銭につき譲渡若しくは消滅又は受取若しくは支払がなく、かつ、そのデリバティブ取引等がそのヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる場合に該当するときは、そのデリバティブ取引等に係る利益額又は損失額のうちそのヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効である部分の金額は、その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しないこととされています（法法61の6①）。

(注1) ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる場合は、ヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った時からその事業年度終了の時までの間のいずれかの有効性判定において、次の場合の区分に応じた次の割合がおおむね80%から125%までとなっている場合（以下「原則的な場合」といいます。）とされています（法令121の2）。

① 資産又は負債に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行った場合……次の場合の区分に応じた次の割合

イ その資産の取引時価額が期末・決済時価額を超える場合又はその負債の期末・決済時価額が取引時価額を超える場合……それぞれそのデリバティブ取引等に係る利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合

なお、取引時価額とは、そのデリバティブ取引等を行った時における価額をいい、期末・決済時価額とは、期末時又は決済時における価額をいいます。

ロ その資産の期末・決済時価額が取引時価額を超える場合又はその負債の取引時価額が期末・決済時価額を超える場合……それぞれそのデリバティブ取引等に係る損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合

② 金銭に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行った場合……次の場合の区分に応じた次の割合

イ 決済により受け取ることとなるその金銭の取引時金額が期末・決済時金額を超える場合又は決済により支払うこととなるその金銭の期末・決済時金額

が取引時金額を超える場合……それぞれそのデリバティブ取引等に係る利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合

なお、取引時金額とは、そのデリバティブ取引等を行った時において算出した額をいい、期末・決済時金額とは、期末時又は決済時において算出した額をいいます。

- ロ 決済により受け取ることとなるその金銭の期末・決済時金額が取引時金額を超える場合又は決済により支払うこととなるその金銭の取引時金額が期末・決済時金額を超える場合……それぞれそのデリバティブ取引等に係る損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合

(注2) ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効である部分の金額は、ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために行ったデリバティブ取引等に係る利益額又は損失額に相当する金額（以下「原則的な金額」といいます。）とされています（法令121の3①）。

#### ① 有効性判定方法

##### イ 原則的な有効性判定方法

ヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った内国法人は、期末時及び決済時において、次の場合の区分に応じた次の方法（以下「原則的な方法」といいます。）により、そのデリバティブ取引等がそのヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であるか否かの判定（以下「有効性判定」といいます。）を行わなければならないこととされています（法令121①）。

- (イ) 資産又は負債に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行った場合……期末時又は決済時におけるそのデリバティブ取引等

に係る利益額又は損失額とヘッジ対象資産等評価差額とを比較する方法

- (ロ) 金銭に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのデリバティブ取引等を行った場合……期末時又は決済時における利益額又は損失額とヘッジ対象金銭受払差額とを比較する方法

##### ロ オプション取引を行った場合の有効性判定方法

ヘッジ手段として行ったオプション取引に係る有効性判定については、その有効性判定を行おうとする内国法人の納税地の所轄税務署長への届出書の提出によって、そのよることとされる原則的な方法に代えて、次の場合の区分に応じた次の方法（以下「変動差額比較法」といいます。）によることができることとされています（法令121の3の2①③）。

- (イ) 資産又は負債に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのオプション取引を行った場合……期末時又は決済時におけるそのオプション取引に係る基礎商品変動差額とヘッジ対象資産等評価差額とを比較する方法

- (ロ) 金銭に係るヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにそのオプション取引を行った場合……期末時又は決済時におけるそのオプション取引に係る受払金銭評価差額とヘッジ対象金銭受払差額とを比較する方法

#### ② 特別な有効性判定方法等

ヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った内国法人で常時多数のデリバティブ取引等を行うものが、原則的な方法又は変動差額比較法に代えてこれらの方法以外の合理的な方法（以下「特別な方法」といいます。）により有効性判定を行うこと、原則的な場合に代えて他の場合（以下「特別な場合」といいます。）をもってそのヘッジ対象資産等損失額を減少させるた

めに有効であると認められる場合とすること及び原則的な金額に代えて他の金額（以下「特別な金額」といいます。）をもってそのヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効である部分の金額とすることについて納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度後（その内国法人が適格合併等（適格合併、適格分割又は適格現物出資をいいます。以下同じです。）により設立された法人である場合において、その日とその適格合併等の日の属する事業年度終了の日以前であるときは、その事業年度以後）の各事業年度におけるその承認を受けたデリバティブ取引等に係る有効性判定等は、その承認を受けた特別な方法、特別な場合及び特別な金額によることとされています（法令121の4①）。

この承認を受けるためには、所定の事項を記載した承認申請書を納税地の所轄税務署長に提出することとされており、その適用は、原則として承認を受けた日の属する事業年度の翌事業年度から（事前承認）とされています（法令121の4①②、法規27の8⑨）。

## (2) 時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価益又は評価損の計上

内国法人がヘッジ対象有価証券損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った場合において、そのデリバティブ取引等を行った時から事業年度終了の時までの間にヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとする売買目的外有価証券の譲渡がなく、かつ、そのデリバティブ取引等がそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であると認められる場合に該当するときは、その売買目的外有価証券の価額と帳簿価額との差額のうちそのデリバティブ取引等に係る利益額又は損失額に対応する部分の金額（以下「原則的な金額」といいます。）は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされています

す（法法61の7①）。

(注) ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であると認められる場合は、ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った時からその事業年度終了の時までの間のいずれかの有効性判定において、次の場合の区分に応じた次の割合がおおむね80%から125%までとなっている場合（以下「原則的な場合」といいます。）とされています（法令121の8）。

① そのデリバティブ取引等によりそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとする売買目的外有価証券のそのデリバティブ取引等を行った時における価額が期末時又は決済時における価額を超える場合……そのデリバティブ取引等に係る利益額をその超える部分の金額で除して計算した割合

② そのデリバティブ取引等によりそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとする売買目的外有価証券の期末時又は決済時における価額がそのデリバティブ取引等を行った時における価額を超える場合……そのデリバティブ取引等に係る損失額をその超える部分の金額で除して計算した割合

## ① 有効性判定方法

### イ 原則的な有効性判定方法

ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った内国法人は、期末時及び決済時において、その期末時又は決済時におけるそのデリバティブ取引等に係る利益額又は損失額とヘッジ対象有価証券評価差額とを比較する方法（以下「原則的な方法」といいます。）により、そのデリバティブ取引等がそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であるか否かの判定（以下「有効性判定」といいます。）を行わなければならないこととされています（法令121の7①）。

ロ オプション取引を行った場合の有効性判定方法

ヘッジ手段として行ったオプション取引に係る有効性判定については、その有効性判定を行おうとする内国法人の納税地の所轄税務署長への届出書の提出によって、そのよることとされる原則的な方法に代えて、基礎商品変動差額とヘッジ対象有価証券評価差額とを比較する方法（以下「変動差額比較法」といいます。）によることができることとされています（法令121の9の2①②）。

## ② 特別な有効性判定方法等

ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った内国法人で常時多数のデリバティブ取引等を行うものが、原則的な方法又は変動差額比較法に代えてこれらの方法以外の合理的な方法（以下「特別な方法」といいます。）により有効性判定を行うこと、原則的な場合に代えて他の場合（以下「特別な場合」といいます。）をもってそのヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であると認められる場合とすること及び原則的な金額に代えて他の金額（以下「特別な金額」といいます。）をもってそのデリバティブ取引等に係る利益額又は損失額に対応する部分の金額とすることについて納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、その承認を受けた日の属する事業年度後（その内国法人が適格合併等により設立された法人である場合において、その日とその適格合併等の日の属する事業年度終了の日以前であるときは、その事業年度以後）の各事業年度におけるその承認を受けたデリバティブ取引等に係る有効性判定等は、その承認を受けた特別な方法、特別な場合及び特別な金額によることとされています（法令121の10①）。

この承認を受けるためには、上記(1)②の繰延ヘッジ処理における特別な有効性判定方法等と同様に、所定の事項を記載した承認申請書を納税地の所轄税務署長に提出することとされており、その適用は、原則として承認を

受けた日の属する事業年度の翌事業年度から（事前承認）とされています（法令121の10①②）。

## 2 改正の内容

### (1) 承認の効力

上記1(1)②及び(2)②の特別な有効性判定方法等について、その特別な有効性判定方法等の承認を受けたデリバティブ取引等に係る有効性判定等については、その承認に係る申請書に記載されたその適用を受けようとする最初の事業年度（下記(3)参照）からその承認を受けた特別な方法、特別な場合及び特別な金額によることとされました（法令121の4①、121の10①）。

特別な有効性判定方法等について、改正前は承認を受けた日の属する事業年度後の事業年度について承認を受けた特別な方法、特別な場合及び特別な金額によることとされていたため、デリバティブ取引等を行った最初の事業年度について特別な方法、特別な場合及び特別な金額により課税所得の計算をすることが事実上不可能となり、会計と税制で不一致が生じていました。このように事前承認とされていたのは、租税回避防止等のためですが、ヘッジ会計が導入されて20年近く経過して実務が定着し、税法上特別な有効性判定の承認を受けることができる「常時多数のデリバティブ取引等を行う法人」はおおむね全てが会計監査人設置会社であり、恣意的な会計処理を選ぶことは通常できないと考えられる状況となっています。また、金融機関においては、パーゼルⅢに基づく規制が順次導入され、適切なリスクヘッジの必要性が高まり、ヘッジ取引が増加している状況となっていることから、デリバティブ取引等を行った最初の事業年度において会計と税制が一致しないことの影響が増大しています。他方、会計処理を特別な有効性判定方法で行いつつ税務上は原則判定をあえて選択することによる租税回避行為が行われる懸念もあります。そこで、承認の効力発生時点を前倒しするとともに、承認申請の審査期限を3か月確保し（下記(2)参照）、デリ

バティブ取引等を行った事業年度から承認を受けない場合のその理由を承認申請書の記載事項とする（下記(3)参照）ことで、租税回避行為への対応が図られています。

## (2) 承認申請書の提出期限

上記1(1)②及び(2)②の特別な有効性判定方法等について、その特別な有効性判定方法等の承認に係る申請書の提出期限が、その適用を受けようとする最初の事業年度の確定申告書の提出期限（その最初の事業年度に係る仮決算による中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限）の3月前の日とされました（法令121の4②、121の10②）。

なお、その内国法人が適格合併等により設立された法人である場合についても、同様とされています。すなわち、その設立事業年度から特別な有効性判定方法等を採用しようとする場合には、その承認に係る申請書の提出期限はその設立事業年度の確定申告書の提出期限の3月前の日となります。

## (3) 承認申請書の記載事項の追加

上記(1)及び(2)の改正に伴い、承認に係る申請書の記載事項に次の事項が追加されました（法令121の4②、121の10②）。

- ① その適用を受けようとする最初の事業年度
- ② その適用を受けようとする最初の事業年度がそのデリバティブ取引等を行った事業年度（そのデリバティブ取引等が適格合併等により移転を受けた契約に係るものである場合には、その契約の移転を受けた事業年度）でない場合には、その事業年度において承認を受けなかった理由

## 3 適用関係

上記2の改正は、法人の平成30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11）。

# 五 その他

## 1 特定公益増進法人に対する寄附金

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 一般の寄附金の損金算入限度額

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額のうち、次の算式により計算した金額を超える部分の金額は、損金の額に算入しないこととされています（法法37①、法令73、法規22の4）。

イ 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等（ロの法人を除きます。）

《算式》

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{期末資本} \\ \text{金等の額} \end{array} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{2.5}{1,000} + \frac{\text{当期の所得金額}}{\text{所得金額}} \times \frac{2.5}{100} \right\} \times \frac{1}{4}$$

ロ 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等のうち資本又は出資を有しないもの、法人税法別表第2に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに認可地縁団体、管理組合法人、団地管理組合法人、法人である政党等、防災街区整備事業組合、特定非営利活動法人（認定特定非営利活動法人を除きます。）、マンション建替組合及びマンション敷地売却組合

《算式》

$$\text{当期の所得金額} \times \frac{1.25}{100}$$

ハ 公益法人等（ロの法人を除きます。）

《算式》

$$\text{当期の所得金額} \times \left\{ \frac{50}{100} \text{ 又は } \frac{20}{100} \right\}$$

(注) 社会福祉法人など一定の法人については、当期の所得金額の50%相当額が200万円未満である場合には、損金算入限度額は200万円となります。

② 特定公益増進法人に対する寄附金の特別損金算入限度額

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額のうち、特定公益増進法人に対する寄附金の額があるときは、その寄附金の額の合計額は、次の算式により計算した金額を限度として、上記①とは別に損金の額に算入することとされています（法法37④、法令77の2、法規23の3）。

イ 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等（ロの法人を除きます。）

《算式》

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{期末資本} \\ \text{金等の額} \end{array} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{3.75}{1,000} + \frac{\text{当期の所得金額}}{100} \times \frac{6.25}{100} \right\} \times \frac{1}{2}$$

ロ 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等のうち資本又は出資を有しないもの、法人税法別表第2に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに認可地縁団体、管理組合法人、団地管理組合法人、法人である政党等、防災街区整備事業組合、特定非営利活動法人（認定特定非営利活動法人を除きます。）、マンション建替組合及びマンション敷地売却組合

《算式》

$$\text{当期の所得金額} \times \frac{6.25}{100}$$

なお、特定公益増進法人とは、公共法人、公益法人等その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する一定の法人をいい、具体的には次の法人をいいます（法法37④、法令77）。

(イ) 独立行政法人

(ロ) 地方独立行政法人で一定の業務を行うもの

(ハ) 自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団及び日本赤十字社

(ニ) 公益社団法人及び公益財団法人

(ホ) 学校法人等で学校等の設置を主たる目的とするもの

(ヘ) 社会福祉法人

(ト) 更生保護法人

(2) 改正の内容

特定公益増進法人の範囲に、次の法人が追加されました（法令77一の二）。

① 申請等関係事務を市町村又は市町村の長その他の執行機関の名において処理する業務（市区町村の窓口関連業務）を行う地方独立行政法人

(注1) 申請等関係事務とは、市町村（特別区を含みます。）の長その他の執行機関に対する申請、届出その他の行為（以下「申請等」といいます。）の受理、申請等に対する処分その他の申請等の処理に関する事務であって定型的なもの及びこれらと一体的に処理することが効率的かつ効果的である事務であって定型的なもののうち、地方独立行政法人法別表に掲げるものをいいます（地方独立行政法人法21五）。

(注2) 関係法令については、下記の（参考1）をご参照ください。

② 介護医療院の設置及び管理の業務を行う地方独立行政法人

(注1) 上記②の改正は、平成30年3月22日に公布された「地域包括ケアシステムの強化のための介護保険法等の一部を改正する法律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30年政令第55号）」第18条における地方独立行政法人法施行令の改正により措置されています。なお、介護保険法第107条第3項第1号に



基づく厚生労働大臣告示により、地方独立行政法人が介護医療院の設置主体として指定されています。

(注2) 関係法令については、下記の(参考1)及び(参考2)をご参照ください。

(参考1) 地方独立行政法人法(平成15年法律第118号)(地方自治法等の一部を改正する法律(平成29年法律第54号)第3条の規定による改正後)  
(業務の範囲)

第21条 地方独立行政法人は、次に掲げる業務のうち定款で定めるものを行う。

一～四 省 略

五 市町村(特別区を含む。以下同じ。)の長その他の執行機関に対する申請、届出その他の行為(以下「申請等」という。)の受理、申請等に対する処分その他の申請等の処理に関する事務であって定型的なもの及びこれらと一体的に処理することが効率的かつ効果的である事務であって定型的なものうち、別表に掲げるもの(以下「申請等関係事務」という。)を当該市町村又は当該市町村の長その他の執行機関の名において処理すること。

六 公共的な施設で政令で定めるものの設置及び管理を行うこと(第2号から前号までに掲げるものを除く。)

七 省 略

別表(第21条関係)

一 戸籍法(昭和22年法律第224号)による戸籍若しくは除かれた戸籍の謄本若しくは抄本又は戸籍若しくは除かれた戸籍に記載した事項に関する証明書の交付に関する事務であって総務省令で定めるもの

二 墓地、埋葬等に関する法律(昭和23年法律第48号)による埋葬、火葬又は改葬の許可に関する事務であって総務省令で定めるもの

三 身体障害者福祉法(昭和24年法律第283号)による身体障害者手帳の交付に関する事務であって総務省令で定めるもの

四 精神保健及び精神障害者福祉に関する法律(昭和25年法律第123号)による精神障害者保健福祉手帳の交付に関する事務であって総務省令で定めるもの

五 地方税法(昭和25年法律第226号)による証明書の交付に関する事務であって総務省令で定めるもの

六 狂犬病予防法(昭和25年法律第247号)による犬の登録又は注射済票の交付に関する事務であって総務省令で定めるもの

七 道路運送車両法(昭和26年法律第185号)による臨時運行の許可に関する事務であって総務省令で定めるもの

八 出入国管理及び難民認定法(昭和26年政令第319号)による中長期在留者の住居地の届出又は外国人住民に係る住民票の記載等についての通知に関する事務であって総務省令で定めるもの

九 国民健康保険法(昭和33年法律第192号)による保険給付の支給に関する事務(当該支給を除く。)であって総務省令で定めるもの

十 国民年金法(昭和34年法律第141号)による年金である給付若しくは一時金の支給又は保険料の免除若しくは納付に関する事務(当該支給及び免除を除く。)であって総務省令で定めるもの

十一 母子保健法(昭和40年法律第141号)による妊娠の届出、母子健康手帳の交付、低体重児の届出又は養育医療の給付若しくは養育医療に要する費用の支給に関する事務(当該給付及び支給を除く。)であって総務省令で定めるもの

十二 住民基本台帳法(昭和42年法律第

- 81号)による住民基本台帳及び戸籍の附票に関する事務(住民基本台帳及び戸籍の附票の作成を除く。)であって総務省令で定めるもの
- 十三 児童手当法による児童手当又は特例給付の支給に関する事務であって総務省令で定めるもの
- 十四 高齢者の医療の確保に関する法律(昭和57年法律第80号)による後期高齢者医療給付の支給に関する事務(当該支給を除く。)であって総務省令で定めるもの
- 十五 日本国との平和条約に基づき日本の国籍を離脱した者等の出入国管理に関する特例法(平成3年法律第71号)による特別永住許可、特別永住者証明書の交付又は特別永住者からの届出に関する事務であって総務省令で定めるもの
- 十六 介護保険法(平成9年法律第123号)による保険給付の支給に関する事務であって総務省令で定めるもの
- 十七 電子署名等に係る地方公共団体情報システム機構の認証業務に関する法律(平成14年法律第153号)による署名用電子証明書の発行、利用者証明用電子証明書の発行又はこれらが効力を失っていないことその他の事項の確認に関する事務であって総務省令で定めるもの
- 十八 行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律(平成25年法律第27号)による個人番号の指定又は個人番号カードの交付に関する事務であって総務省令で定めるもの
- 十九 都道府県知事又は指定都市の長が作成する知的障害者福祉法(昭和35年法律第37号)にいう知的障害者に関する情報を記載した手帳の交付に関する事務であって総務省令で定めるもの
- 二十 市町村長が作成する印鑑に関する証明書の交付に関する事務であって総務省令で定めるもの
- 二十一 前各号に掲げるもののほか、政令で定める事務
- 二十二 前各号に掲げるもののほか、法律若しくはこれに基づく命令又はこれらに基づく条例の規定による申請等以外の申請等の受理、当該申請等に対する処分その他の当該申請等の処理に関する事務のうち、条例で定めるもの
- 二十三 前各号に掲げる事務に係る地方自治法第227条の規定による手数料の徴収
- 二十四 第1号から第22号までに掲げる事務に係る行政手続法による同法第2条第3号に規定する申請に対する同条第2号に規定する処分に関して行政庁が行うこととされている事務であって総務省令で定めるもの
- 備考 総務大臣は、次の各号に掲げる総務省令を定めようとするときは、当該各号に定める大臣に協議しなければならない。これを変更しようとするときも、同様とする。
- 一 第1号、第8号及び第15号の総務省令 法務大臣
- 二 第2号から第4号まで、第6号、第9号から第11号まで、第14号、第16号及び第19号の総務省令 厚生労働大臣
- 三 第7号の総務省令 国土交通大臣
- 四 第13号及び第18号の総務省令 内閣総理大臣
- (参考2) 地方独立行政法人法施行令(平成15年政令第486号)(地域包括ケアシステムの強化のための介護保険法等の一部を改正する法律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30年政令

第55号) 第18条の規定による改正後)

(公共的な施設の範囲)

第6条 法第21条第6号に規定する政令で定める公共的な施設は、次に掲げるものとする。

- 一 介護保険法(平成9年法律第123号)第8条第28項に規定する介護老人保健施設又は同条第29項に規定する介護医療院

二・三 省略

ます。)及びこれらのほかに都道府県知事が疾病の発生の状況等に照らして特に必要と認められる医療の確保に必要な事業をいいます(医療法30の4②五)。

また、社会医療法人が行う医療保健業は、収益事業の範囲から除外されています。ただし、医療法第42条の規定に基づいて附帯業務として行うもの及び同法第42条の2第1項の規定に基づいて収益業務として行うもので医療保健業に該当するものは除外されていません(法令5①二十九条)。

### (3) 適用関係

- ① 上記(2)①の改正は、法人が平成30年4月1日以後に支出する寄附金について適用し、法人が同日前に支出した寄附金については、従前どおりとされています(改正法令附則8)。
- ② 上記(2)②の改正は、平成30年4月1日から施行されています(地域包括ケアシステムの強化のための介護保険法等の一部を改正する法律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30年政令第55号)附則1)。

## 2 社会医療法人に対する税制上の措置

### (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等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)。

社会医療法人は、医療法人のうち救急医療等確保事業に係る業務を行っていること等の一定の要件に該当するものとして都道府県知事の認定を受けたものをいい(医療法42の2)、法人税法上、公益法人等とされています(法法別表2)。

(注) 救急医療等確保事業とは、具体的には、救急医療、災害時における医療、へき地の医療、周産期医療、小児医療(小児救急医療を含む

### (2) 改正の内容

医療法施行規則等の改正により、社会医療法人の認定要件について、次の改正が行われました。

- ① 本来業務(病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務をいいます。)に係る費用の額が経常費用の額の100分の60を超えることとの要件が追加されました(医療法規30の35の3①二イ)。
- ② 社会保険診療等に係る収入金額の合計額が全収入金額の100分の80を超えることとの要件について、社会保険診療等に係る収入金額の範囲に予防接種に係る収入金額及び介護保険法の規定に基づく保険給付に係る収入金額(租税特別措置法第26条第2項第4号に掲げる保険給付に係る収入金額を除きます。)を含めることとされました(医療法規30の35の3①二ロ)。

予防接種とは、予防接種法第2条第6項に規定する定期の予防接種等(以下「定期の予防接種等」といいます。)その他厚生労働大臣が定める予防接種とされています。この「厚生労働大臣が定める予防接種」とは、麻しんに係る予防接種(定期の予防接種等を除きます。)、風しんに係る予防接種(定期の予防接種等を除きます。)、インフルエンザに係る予防接種(定期の予防接種等を除きます。)、おたふくかぜに係る予防接種及びロタウイルス

ス感染症に係る予防接種をいいます（平29.9厚生労働告314）。

今回、社会保険診療等に係る収入金額の範囲に含めることとされた介護保険法の規定に基づく保険給付に係る収入金額から「租税特別措置法第26条第2項第4号に掲げる保険給付に係る収入金額」が除かれているのは、改正前の判定要件の社会保険診療等に係る収入金額の範囲に既に含まれていることによります。

- ③ 精神科救急医療及び小児救急医療の業務の実績に係る要件について、時間外等診療件数に診療時間以外の時間、休日又は深夜における初診又は再診に引き続いて入院した患者数を含めることとされました（平20.3厚生労働告119）。

（注）精神科救急医療及び小児救急医療の業務の実績に係る要件の細目については、「社会医療法人の認定について（平成20年3月31日厚生労働省医政局長通知）」別添1の基準「当該業務の実績」に記載されています。

- （参考1）医療法施行規則（昭和23年厚生省令第50号）（医療法施行規則の一部を改正する省令（平成30年厚生省令第36号）による改正後）

（社会医療法人の認定要件）

第30条の35の3 法第42条の2第1項第6号に規定する公的な運営に関する厚生労働省令で定める要件は、次の各号のいずれにも該当するものであることとする。

一 省略

二 当該医療法人の事業について、次のいずれにも該当すること。

イ 病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務に係る費用の額が経常費用の額の100分の60を超えること。

ロ 社会保険診療（租税特別措置法（昭和32年法律第26号）第26条第2項に規定する社会保険診療をいう。以下

同じ。）に係る収入金額（労働者災害補償保険法（昭和22年法律第50号）に係る患者の診療報酬（当該診療報酬が社会保険診療報酬と同一の基準によつている場合又は当該診療報酬が少額（全収入金額のおおむね100分の10以下の場合をいう。）の場合に限る。）を含む。）（第57条の2第1項第2号イにおいて単に「社会保険診療に係る収入金額」という。）、健康増進法（平成14年法律第103号）第6条各号に掲げる健康増進事業実施者が行う同法第4条に規定する健康増進事業（健康診査に係るものに限る。以下同じ。）に係る収入金額（当該収入金額が社会保険診療報酬と同一の基準により計算されている場合に限る。）（第57条の2第1項第2号イにおいて単に「健康増進事業に係る収入金額」という。）、予防接種（予防接種法（昭和23年法律第68号）第2条第6項に規定する定期の予防接種等その他厚生労働大臣が定める予防接種をいう。第57条の2第1項第2号イにおいて同じ。）に係る収入金額、助産（社会保険診療及び健康増進事業に係るものを除く。）に係る収入金額（1の分娩に係る助産に係る収入金額が50万円を超えるときは、50万円を限度とする。）（第57条の2第1項第2号イにおいて単に「助産に係る収入金額」という。）及び介護保険法の規定による保険給付に係る収入金額（租税特別措置法第26条第2項第4号に掲げる保険給付に係る収入金額を除く。）（第57条の2第1項第2号イにおいて単に「介護保険法の規定による保険給付に係る収入金額」という。）の合計額が、全収入金額の100分の80を超えること。

ハ・ニ 省 略

2 省 略

(参考2) 予防接種法 (昭和23年法律第68号)

(定義)

第2条 省 略

2・3 省 略

4 この法律において「定期の予防接種」

とは、次に掲げる予防接種をいう。

- 一 第5条第1項の規定による予防接種
- 二 前号に掲げる予防接種に相当する予防接種として厚生労働大臣が定める基準に該当する予防接種であって、市町村長以外の者により行われるもの

5 この法律において「臨時の予防接種」

とは、次に掲げる予防接種をいう。

- 一 第6条第1項又は第3項の規定による予防接種
- 二 前号に掲げる予防接種に相当する予防接種として厚生労働大臣が定める基準に該当する予防接種であって、第6条第1項又は第3項の規定による指定があった日以後当該指定に係る期日又は期間の満了の日までの間に都道府県知事及び市町村長以外の者により行われるもの

6 この法律において「定期の予防接種等」

とは、定期の予防接種又は臨時の予防接種をいう。

7 省 略

(参考3) 医療法施行規則第30条の35の3第1項

第2号口の規定に基づき厚生労働大臣が定める予防接種 (平成29年厚生労働省告示第314号) (医療法施行規則第57条の2第1項第2号イの規定に基づき厚生労働大臣が定める予防接種の一部を改正する件 (平成30年厚生労働省告示第132号) による改正後)

医療法施行規則 (昭和23年厚生省令第50号) 第30条の35の3第1項第2号口に規定する厚生労働大臣が定める予防接種は、

次に掲げるものとする。

- 一 麻しんに係る予防接種 (予防接種法 (昭和23年法律第68号) 第2条第6項に規定する定期の予防接種等 (以下「定期の予防接種等」という。) を除く。)
- 二 風しんに係る予防接種 (定期の予防接種等を除く。)
- 三 インフルエンザに係る予防接種 (定期の予防接種等を除く。)
- 四 おたふくかぜに係る予防接種
- 五 ロタウイルス感染症に係る予防接種

(参考4) 医療法第42条の2第1項第5号に規定

する厚生労働大臣が定める基準 (平成20年厚生労働省告示第119号) (医療法第42条の2第1項第5号に規定する厚生労働大臣が定める基準の一部を改正する件 (平成30年厚生労働省告示第77号) による改正後)

(小児医療に係る基準)

第5条 法第30条の4第2項第5号ホに掲げる小児医療 (小児救急医療を含む。以下同じ。) の確保に必要な事業に係る業務についての法第42条の2第1項第5号に規定する厚生労働大臣が定める基準は、次の各号に掲げる事項に応じ当該各号に定めるとおりとする。

一・二 省 略

三 当該業務の実績 当該病院において当該会計年度の前3会計年度における診療報酬告示別表第1区分番号A000に掲げる初診料の注6、注7及び注8に掲げる6歳未満の乳幼児に対する初診を行った場合に加算される当該加算、これに相当する加算及びこれに相当する診療の件数に占める診療時間外等において6歳未満の乳幼児に対する初診を行った場合に加算される当該加算、これに相当する加算及びこれに相当する診療の件数の割合が100分の20以上であること。

### (3) 適用関係

- ① 上記(2)①及び②の改正は、医療法人の平成30年4月1日以後に始まる会計年度について適用し、医療法人の同日前に始まる会計年度については、従前どおりとされています（医療法施行規則の一部を改正する省令（平成30年厚生労働省令第36号）附則2）。
- ② 上記(2)③の改正は、平成30年4月1日から適用することとされています。ただし、同年3月31日以前に行われた社会医療法人の認定の申請及び事業報告書等の届出については、従前どおりとされています（平30.3厚生労働告77前文）。

## 3 交換により取得した資産の圧縮額の損金算入

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人（清算中のものを除きます。）が、各事業年度において、1年以上有していた固定資産で次のものをそれぞれ他の者が1年以上有していた固定資産で次のものと交換し、その交換により取得した次の資産（以下「取得資産」といいます。）をその交換により譲渡した次の資産（以下「譲渡資産」といいます。）の譲渡の直前の用途と同一の用途に供した場合において、その取得資産につき、その交換により生じた差益金の額として計算した金額の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法50①）。

- ① 土地（建物又は構築物の所有を目的とする地上権及び賃借権並びに農地法第2条第1項に規定する農地の上に存する耕作に関する権利を含みます。）
- ② 建物（これに附属する設備及び構築物を含みます。）
- ③ 機械及び装置
- ④ 船舶
- ⑤ 鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採

掘し、又は採取する権利を含みます。）

ただし、交換の時における取得資産の価額と譲渡資産の価額との差額がこれらの価額のうちのいずれか多い価額の100分の20に相当する金額を超える場合には、この規定は適用できないものとされています（法法50②）。

### (2) 改正の内容

農地法においては、「農地とは、耕作の目的に供される土地」と規定されており（農地法2①）、床面を全面コンクリート張りとする等によって耕作できない状態になっている土地は「農地」には該当しないものとして取り扱われていました。そのため、農地に設置された農業ハウスの床面を全面コンクリート張りとする場合には、農地転用許可（農地法4、5）が必要とされていました。また、こうした土地は農地法上の農地には該当しないものとして取り扱われているため、農地法上の農地を適用対象としている税制上の措置の適用対象外とされていました。

しかし、近年、農業ハウスにおいて収穫用レール等を導入して農作業を効率化したり、耕土を用いない高設棚等による水耕栽培や温度・湿度管理のための環境制御を導入して農作業を高度化したりする取組みが行われており、こうした栽培形態では、床面を全面コンクリート張りとするニーズが生じており、「未来投資戦略2017（平成29年6月9日閣議決定）」や「規制改革実施計画（平成29年6月9日閣議決定）」等において、農地法上の取扱いについて検討することが求められていました。

(注1) 「未来投資戦略2017（平成29年6月9日閣議決定）」において、経営体の育成・確保のための環境整備として、「農業生産を支える多様な施設・設備の設置や運用による担い手の多様な経営発展に資するため、農業ハウス等の農地法における取扱いについて検討を行う。」との方針が示されています。

(注2) 「規制改革実施計画（平成29年6月9日閣

議決定)」において、農地における新たな農業生産施設・設備の利活用の促進として、「農地について、その将来にわたる利活用の可能性を維持しつつ、新たな技術革新を活かした農業生産を支える多様な施設・設備の設置や運用を行う場合の農地法における取扱いについて検討する。」との方針が示されています。

このような状況を踏まえ、農地の利用の効率化及び高度化の促進を図るため、農地について、その床面がコンクリート等で覆われた農作物栽培高度化施設において行われる農作物の栽培を耕作に該当するものとみなし、農地転用に該当しないものとする等の措置を講ずることを内容とする「農業経営基盤強化促進法等の一部を改正する法律案」が第196回国会に提出され、平成30年5月11日に成立し、同月18日に公布されています（公布の日から起算して6月を超えない範囲内において政令で定める日から施行されます。）。

(注) 上記の「農作物栽培高度化施設」とは、農作物の栽培の用に供する施設であって農作物の栽培の効率化又は高度化を図るためのもののうち周辺の農地に係る営農条件に支障を生ずるおそれがない一定の施設をいいます（農地法43②）。

上記の改正による農作物栽培高度化施設の用に供される農地の上に存する権利についても、引き続き、農地の上に存する権利と同様に本制度の対象とすることとされました。具体的には、農地法の改正に伴い、農作物栽培高度化施設の用に供される農地の上に存する農作物の栽培に関する権利が本制度の対象に追加されました（法法50①一）。

(参考) 農地法（昭和27年法律第229号）（農業経営基盤強化促進法等の一部を改正する法律（平成30年法律第23号）第2条の規定による改正後）

（農作物栽培高度化施設に関する特例）

第43条 農林水産省令で定めるところにより

農業委員会に届け出て農作物栽培高度化施設の底面とするために農地をコンクリートその他これに類するもので覆う場合における農作物栽培高度化施設の用に供される当該農地については、当該農作物栽培高度化施設において行われる農作物の栽培を耕作に該当するものとみなして、この法律の規定を適用する。この場合において、必要な読替えその他当該農地に対するこの法律の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

2 前項の「農作物栽培高度化施設」とは、農作物の栽培の用に供する施設であつて農作物の栽培の効率化又は高度化を図るためのもののうち周辺の農地に係る営農条件に支障を生ずるおそれがないものとして農林水産省令で定めるものをいう。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人が農業経営基盤強化促進法等の一部を改正する法律の施行の日以後に行う交換について適用し、内国法人が同日前に行った交換については、従前どおりとされています（改正法附則24）。

(注) 農業経営基盤強化促進法等の一部を改正する法律の施行の日は、同法の公布の日（平成30年5月18日）から起算して6月を超えない範囲内において政令で定める日とされており（同法附則1）、その政令は、今後定められます。

## 4 確定給付企業年金等の掛金等の損金算入

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人が、各事業年度において、次の掛金、保険料、事業主掛金、信託金等又は信託金等若しくは預入金等の払込みに充てるための金銭を支出した場合には、その支出した金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令135）。

① 独立行政法人勤労者退職金共済機構又は特

定退職金共済団体が行う退職金共済に関する制度に基づいてその被共済者のために支出した掛金

- ② 確定給付企業年金法の確定給付企業年金に係る規約に基づいて加入者のために支出した掛金又はこれに類する掛金若しくは保険料
- ③ 確定拠出年金法の企業型年金規約に基づいて企業型年金加入者のために支出した事業主掛金
- ④ 勤労者財産形成促進法の勤労者財産形成給付金契約に基づいて信託の受益者等のために支出した信託金等
- ⑤ 勤労者財産形成促進法の第一種勤労者財産形成基金契約に基づいて信託の受益者等のために支出する信託金等又は同法の第二種勤労者財産形成基金契約に基づいて勤労者について支出する預入金等の払込みに充てるために支出した金銭

## (2) 改正の内容

- ① 確定拠出年金法が改正され、企業年金の実施が困難な中小事業主（従業員100人以下）について、従業員の個人型確定拠出年金の拠出限度額の範囲内で事業主による追加拠出を可能とする個人型確定拠出年金の「中小事業主掛金納付制度」が創設されました。これに伴い、この中小事業主掛金納付制度により事業主が追加拠出する掛金が損金算入の対象とされました（法令135四）。

(注1) 上記の確定拠出年金法の改正は、平成28年6月3日に公布された「確定拠出年金法等の一部を改正する法律（平成28年法律第66号）」第3条において措置されています。

なお、この改正の施行の日は、平成30年5月1日とされています（改正確定拠出年金法等附則1四）。

(注2) 上記の改正は、平成29年11月27日に公布された「確定拠出年金法等の一部を改正する法律の一部の施行に伴う関係政令

の整備等及び経過措置に関する政令（平成29年政令第292号）」第6条において措置されています。

(注3) 上記の改正は、平成27年度税制改正事項です。

(参考) **確定拠出年金法**（平成13年法律第88号）  
（確定拠出年金法等の一部を改正する法律（平成28年法律第66号）第3条の規定による改正後）  
（中小事業主掛金）

第68条の2 中小事業主は、その使用する第1号厚生年金被保険者である個人型年金加入者が前条第1項の規定により掛金を拠出する場合（第70条第2項の規定により当該中小事業主を介して納付を行う場合に限る。）は、当該第1号厚生年金被保険者の過半数で組織する労働組合があるときは当該労働組合、当該第1号厚生年金被保険者の過半数で組織する労働組合がないときは当該第1号厚生年金被保険者の過半数を代表する者の同意を得て、政令で定めるところにより、年1回以上、定期的に、掛金を拠出することができる。

- 2 中小事業主は、前項の規定による掛金（以下「中小事業主掛金」という。）を拠出する場合には、中小事業主掛金の拠出の対象となる者について、一定の資格を定めることができる。この場合において、中小事業主は、同項の同意を得なければならない。
- 3 中小事業主が前項の資格を定める場合にあっては、当該資格は、特定の者について不当に差別的なものであってはならない。
- 4 中小事業主掛金の額は、個人型年金規約で定めるところにより、中小事業主が決定し、又は変更する。
- 5 中小事業主は、前項の規定により中小事業主掛金の額を決定し、若しくは変更したとき、又は中小事業主掛金を拠出しないこととなったときは、厚生労働省令で定めるところにより、中小事業主掛金の拠出の対



象となる者に通知しなければならない。

6 中小事業主が中小事業主掛金を拠出するときは、あらかじめ、厚生労働省令で定めるところにより、その名称、住所その他厚生労働省令で定める事項を厚生労働大臣及び連合会に届け出なければならない。

7 前項の規定による届出をした中小事業主は、その届け出た事項に変更があったとき、中小事業主掛金を拠出しないこととなったときその他厚生労働省令で定めるときは、遅滞なく、厚生労働省令で定めるところにより、その旨を厚生労働大臣及び連合会に届け出なければならない。

(拠出限度額)

第69条 1年間の個人型年金加入者掛金の額(中小事業主が中小事業主掛金を拠出する場合にあっては、個人型年金加入者掛金の額と中小事業主掛金の額との合計額。以下この条において同じ。)の総額は、拠出限度額(1年間に拠出することができる個人型年金加入者掛金の額の総額の上限として、個人型年金加入者の種別(第1号加入者(個人型年金加入者であって、第62条第1項第1号に掲げるものをいう。)、第2号加入者(個人型年金加入者であって、同項第2号に掲げるものをいう。以下同じ。))又は第3号加入者(個人型年金加入者であって、同項第3号に掲げるものをいう。))の区別をいう。)及び国民年金基金の掛金の額を勘案して政令で定める額をいう。)を超えてはならない。

② 確定給付企業年金法が改正され、確定給付企業年金を実施している事業所の事業主が合併等の企業再編によりその確定給付企業年金の加入者を中小企業退職金共済制度へ加入させた場合には、その加入者であった者に係る積立金等を独立行政法人勤労者退職金共済機構に移換することが可能となりました。この確定給付企業年金から中小企業退職金共済制度への資産移換に伴い、事業主がその加入者であった者に係る積立不足額として一括拠出

する掛金が損金算入の対象とされました(法規27の20②二)。

(注1) 上記の確定給付企業年金法の改正は、平成28年6月3日に公布された「確定拠出年金法等の一部を改正する法律(平成28年法律第66号)」第4条において措置されています。

なお、この改正の施行の日は、平成30年5月1日とされています(改正確定拠出年金法等附則1四)。

(注2) 上記の改正は、平成27年度税制改正事項ですが、今回の改正で措置されています。

(参考1) 確定給付企業年金法(平成13年法律第50号)(確定拠出年金法等の一部を改正する法律(平成28年法律第66号)第4条の規定による改正後)

(確定給付企業年金から独立行政法人勤労者退職金共済機構への積立金等の移換)

第82条の4 実施事業所の事業主が会社法(平成17年法律第86号)その他の法律の規定による合併、会社分割その他の行為として厚生労働省令で定める行為(以下この項において「合併等」という。)をした場合であって、当該合併等に係る事業主が、当該合併等により確定給付企業年金の加入者の資格を喪失した者を中小企業退職金共済法第2条第7項に規定する被共済者として同条第3項に規定する退職金共済契約を締結するときは、当該事業主は、政令で定める基準に従い規約で定めるところにより、当該加入者であった者の同意を得て、当該確定給付企業年金の資産管理運用機関等に機構への当該同意を得た加入者であった者に係る積立金(第83条の規定により当該確定給付企業年金が終了した場合は、第89条第6項に規定する残余財産)の移換を申し出ることができる。

2 事業主等は、前項の規定による申出に基づき、中小企業退職金共済法第31条の

3の規定により積立金を移換したときは、当該積立金を移換した者に係る給付の支給に関する義務を免れる。

- 3 第1項の規定による申出に基づき、中小企業退職金共済法第31条の3の規定により残余財産を移換したときは、第89条第6項の規定の適用については、当該残余財産は、同項に規定する終了制度加入者等に分配されたものとみなす。

**(参考2) 確定給付企業年金法施行令**（平成13年政令第424号）（確定拠出年金法等の一部を改正する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備等及び経過措置に関する政令（平成29年政令第292号）第2条の規定による改正後）  
（独立行政法人勤労者退職金共済機構への積立金等の移換の基準）  
第54条の8 法第82条の4第1項の政令で定める基準は、次のとおりとする。

一 法第82条の4第1項の規定による移換の申出は、同項に規定する合併等を行った日から起算して1年を経過する日（天災その他その日までの間に申し出なかったことについてやむを得ない理由があるときは、その理由がやんだ日の属する月の翌月の末日）までの間に限って行うことができるものであること。

二 中小企業退職金共済法第31条の3第1項（同条第6項の規定により読み替えて準用する場合を含む。）の規定による資産の移換に同意した者（次号において「同意移換者」という。）に係る移換されるべき額として厚生労働省令で定める基準により算定した額の合計額（同号において「中小企業退職金共済対象移換相当額」という。）を移換するものであること。

三 積立金（法第83条の規定により当該確定給付企業年金が終了した場合は、

法第89条第6項に規定する残余財産）のうち当該移換に係る分として厚生労働省令で定める方法により算定した額が同意移換者に係る中小企業退職金共済対象移換相当額を下回るときは、法第55条第1項の規定にかかわらず、当該移換に係る事業主は、当該下回る額を、掛金として一括して拠出しなければならないものであること。

### (3) 適用関係

- ① 上記(2)①の改正は、平成30年5月1日から施行されています（確定拠出年金法等の一部を改正する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備等及び経過措置に関する政令（平成29年政令第292号）附則1）。
- ② 上記(2)②の改正は、平成30年5月1日から施行されています（改正法規附則1一）。

## 5 資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入

### (1) 改正前の制度の概要

- ① 内国法人の事業年度（消費税法第30条第2項に規定する課税売上割合に準ずる割合が80%以上である事業年度に限ります。）において資産に係る控除対象外消費税額等が生じた場合において、その生じた資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人がその事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令139の4①）。
- ② 内国法人の事業年度（上記①の事業年度を除きます。）において生じた資産に係る控除対象外消費税額等が次の場合に該当する場合において、その該当する資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人がその事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入す

ることとされています（法令139の4②）。

イ 棚卸資産に係るものである場合

ロ 特定課税仕入れに係るものである場合

ハ 20万円未満である場合

- ③ 内国法人の事業年度において生じた繰延消費税額等（その事業年度において生じた資産に係る控除対象外消費税額等の合計額で、上記①及び②により損金の額に算入される金額を除きます。）については、その繰延消費税額等が発生した事業年度においては、損金経理をした金額のうちその繰延消費税額等を60で除しこれにその事業年度の月数を乗じて計算した金額（以下「5年均等額」といいます。）の2分の1相当額までの金額を、その繰延消費税額等が発生した事業年度後の事業年度においては、損金経理をした金額のうち5年均等額までの金額を、それぞれ損金の額に算入することとされています（法令139の4③④）。

（注1） 資産に係る控除対象外消費税額等とは、内国法人が消費税法第19条第1項に規定する課税期間につき同法第30条第1項の規定の適用を受ける場合で、その課税期間中に行った同法第2条第1項第9号に規定する課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税の額及びその消費税の額を課税標準として課されるべき地方消費税の額に相当する金額並びに同法第30条第2項に規定する課税仕入れ等の税額及びその課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額をこれらに係る取引の対価と区分する経理をしたときにおけるその課税仕入れ等の税額及びその課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額の合計額のうち、同条第1項の規定による控除をすることができない金額及びその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相当する金額の合計額でそれぞれの資産に係るものをいいます（法令139の4⑤）。

（注2） 課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金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相当する金額とは、それぞれ地方消費税を税率が2.2%（平成31年10月1日前は1.7%）の消費税であると仮定して消費税法の規定の例により計算した場合における課税仕入れ等の税額に相当する金額又は同法第30条第1項の規定による控除をすることができない金額に相当する金額をいいます（法令139の4⑥）。

## （2）改正の内容

- ① 消費税の軽減税率制度が導入されること等に伴い、課税仕入れ等が軽減税率の対象資産の譲渡等及び保税地域から引き取る軽減税率の対象課税貨物に係るものである場合の控除対象外消費税額等の計算における地方消費税の額に相当する金額について、地方消費税を税率が1.76%（本則税率：2.2%）の消費税であると仮定して消費税に関する法令の規定の例により計算した金額とされました（法令139の4⑥）。
- ② 改正法附則等において様々な経過措置が講じられたことから、地方消費税の額に相当する金額を計算する場合にその例による法令について、消費税法だけでなく改正法附則等の規定を含めることを明確化するため、「消費税に関する法令」とされました（法令139の4⑥）。

## （3）適用関係及び経過措置

- ① 上記(2)①の改正は、法人が平成35年10月1日以後に行う課税仕入れ及び法人が同日以後に保税地域から引き取る課税貨物について適用し、法人が同日前に行った課税仕入れ及び法人が同日前に保税地域から引き取った課税貨物については、従前どおりとされています（改正法令附則14①）。
- ② 上記(2)②の改正は、平成31年10月1日から

施行することとされています（改正法令附則1三）。

- ③ 法人が平成31年10月1日から平成35年9月30日までの間に行う課税仕入れ及び法人が平成31年10月1日から平成35年9月30日までの間に保税地域から引き取る課税貨物が31年輕減対象資産の譲渡等及び31年輕減対象課税貨物に係るものである場合の控除対象外消費税額等の計算における地方消費税の額に相当する金額について、地方消費税を税率が1.76%（本則税率：2.2%）の消費税であると仮定して消費税に関する法令の規定の例により計算した金額とする所要の読替え規定が設けられています（改正法令附則14②）。

（注）「31年輕減対象資産の譲渡等」及び「31年輕減対象課税貨物」とは、平成28年改正法令附則第34条第1項に規定する31年輕減対象資産の譲渡等及び保税地域から引き取られる課税貨物のうち同項第1号に規定する飲食品に該当するもので、消費税の軽減税率6.24%が適用されるものをいいます。

- ④ 消費税法の適格請求書等保存方式（インボイス制度）の導入に伴う適格請求書発行事業者以外の者（免税事業者）から行う課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置（28年改正法令附則52、53）に対応して、本制度について所要の経過措置が設けられています。

具体的には、法人の課税仕入れが、平成35年10月1日から平成41年9月30日までの間に適格請求書発行事業者以外の者から行ったものである場合の控除対象外消費税額等の計算をする場合におけるその課税仕入れの支払対価の額に係る消費税額相当額について、消費税法本則の適用があるものとした場合における課税仕入れ等の税額に対し、平成35年10月1日から平成38年9月30日までの間は80%を、平成38年10月1日から平成41年9月30日までの間は50%を、それぞれ乗じた額として計算する所要の読替え規定が設けられています（改正法令附則14③④）。この場合において、

課税仕入れが「26年経過措置資産の譲渡等」及び「31年経過措置資産の譲渡等」に係るものであるときは、地方消費税に相当する金額は、地方消費税を、消費税率及び地方消費税率の引上げの際の経過措置税率（1%、1.7%）の消費税であると仮定して、仕入控除割合（80%、50%）を乗じて計算することとされています。

（注）「26年経過措置資産の譲渡等」とは、旅客運賃等の税率等に関して設けられている課税資産の譲渡等に係る消費税額を算出する割合である108分の6.3を105分の4とする平成26年4月1日の税率引上げに係る経過措置の対象となる課税資産の譲渡等をいい、「31年経過措置資産の譲渡等」とは、その割合である110分の7.8を108分の6.3とする平成31年10月1日の税率引上げに係る経過措置の対象となる課税資産の譲渡等をいいます（平成30年改正消令附則7②③）。

すなわち、支払対価の額の110分の10相当額（軽減対象資産の譲渡等に係るものである場合又は31年経過措置資産の譲渡等に係るものである場合には108分の8相当額、26年経過措置資産の譲渡等に係るものである場合には105分の5相当額）に80%又は50%を乗じた金額を仮払消費税額等として、この仮払消費税額等を基礎に控除対象外消費税額等を計算することになります。

（注1）仮に適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れの支払対価の額のうち110分の10相当額（軽減対象資産の譲渡等に係るものである場合又は31年経過措置資産の譲渡等に係るものである場合には108分の8相当額、26年経過措置資産の譲渡等に係るものである場合には105分の5相当額）を仮払消費税額等として経理した場合（80%又は50%を乗じなかった場合）においても、これに80%又は50%を乗じて計算した金額が仮払消費税額等として取り扱われます。

(注2) 上記のほか、平成26年4月1日及び平成31年10月1日の地方消費税の額に相当する金額を計算する場合の消費税相当割合の引上げに係る経過措置について、経過措置の対象を平成35年10月1日以後に行う課税仕入れについては消費税法第30条の適用があるもの、すなわち適格請求書発行事業者から行う課税仕入れに限定することとする整備が行われています(地方税法施行令の一部を改正する政令(平成25年政令第54号)附則10、地方税法施行令の一部を改正する政令(平成26年政令第316号)附則11)。したがって、平成35年10月1日以後に適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れについては、上記の読替え規定(改正法令附則14③④)により読み替えられた法人税法施行令本則(第139条の4)が適用されます。

## 6 特定同族会社の特別税率(留保金課税)

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人である特定同族会社の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その特定同族会社に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、その所得に対して課する通常の法人税の額に、その超える部分の留保金額を次の金額に区分してそれぞれ次の割合を乗じて計算した金額の合計額を加算した金額とすることとされています(法法67①)。

- ① 年3,000万円以下の金額……10%
- ② 年3,000万円を超え、年1億円以下の金額……15%
- ③ 年1億円を超える金額……20%

(注1) 「特定同族会社」とは、被支配会社で、被支配会社であることについての判定の基礎となった株主等のうちに被支配会社でない法人がある場合には、その法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるものをいい、清算中のものを除くことと

されています(法法67①)。

ただし、資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるものにあつては、次の法人に限ることとされています(法法66⑥二～五、67①)。

イ 大法人(資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人、相互会社及び法人課税信託に係る受託法人をいいます。)との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人

なお、相互会社には、外国相互会社を含むこととされています。

ロ 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合においてそのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人

ハ 投資法人

ニ 特定目的会社

(注2) 「被支配会社」とは、会社(投資法人を含みます。)の株主等の1人並びにこれと特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合等におけるその会社をいいます(法法67②)。

(注3) 「留保金額」とは、所得等の金額のうち留保した金額から、その事業年度の所得の金額につき計算した通常の法人税の額及びその事業年度の課税標準法人税額につき計算した地方法人税の額並びにその法人税の額に係る道府県民税及び市町村民税(都民税を含みます。)の額の合計額を控除した金額をいいます(法法67③)。

なお、道府県民税及び市町村民税の額は、「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16.3%を乗じて計算し

た金額とすることとされており（法令139の10①）、法人税額とは、その事業年度の所得の金額につき計算した通常の法人税の額に租税特別措置法の税額控除において連結納税の承認を取り消された場合に法人税の額に加算する金額等を加算した金額をいい（法令139の10②一）、税額控除額とは、法人税法、租税特別措置法及び震災税特法の一定の税額控除により法人税の額から控除する金額の合計額をいうこととされています（法令139の10②二）。

（注4）「所得等の金額」とは、次のイからへまでの金額の合計額からトの金額を減算した金額をいいます（法法67③）。

- イ その事業年度の所得の金額
- ロ 受取配当等の益金不算入額（法法23）  
ただし、連結法人である特定同族会社  
がその特定同族会社との間に連結完全支配関係がある他の連結法人から受ける配当等の額に係るものを除くこととされています。
- ハ 外国子会社から受ける配当等の益金不算入額（法法23の2）
- ニ 受贈益の益金不算入額（法法25の2①）
- ホ 還付金等の益金不算入（法法26①）における還付を受け又は充当される金額等  
ただし、法人税額等の損金不算入額（法法38①②）に係る還付を受け又は充当される金額を除くこととされています。
- ヘ 青色欠損金、災害損失金又は会社更生等による債務免除等があった場合の期限切れ欠損金の損金算入額（法法57、58、59）
- ト 中間申告における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の益金算入額（法法27）

（注5）「留保控除額」とは、次の金額のうち最も多い金額をいいます（法法67⑤）。

- イ その事業年度の所得等の金額の40%相当額（所得等基準額）

ロ 年2,000万円（定額基準額）

ハ その事業年度終了の時における利益積立金額（所得等の金額に係る部分の金額を除きます。）がその時における資本金の額又は出資金の額の25%相当額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額（積立金基準額）

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（法法81の13、法令155の25）。

## （2）改正の内容

① 分配時調整外国税相当額の控除制度の創設に伴う整備

分配時調整外国税相当額の控除制度の創設に伴い、留保金額の計算上所得等の金額のうち留保した金額から控除する法人税の額及び地方法人税の額は、分配時調整外国税相当額の控除をする前のこれらの金額を合計した金額から、法人税法第68条から第70条まで（所得税額の控除、外国税額の控除、分配時調整外国税相当額の控除及び仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除）並びに地方法人税法第12条及び第13条（外国税額の控除及び仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う地方法人税額の控除）の規定による控除をされるべき金額を控除した金額とされました（法法67③）。

この「控除をされるべき金額」は、税額が十分にあったならば控除をすることができる上限額のことをいいます。したがって、分配時調整外国税相当額の控除の場合には、所有期間按分をした後の金額となるので、法人税法第69条の2の規定による控除をされるべき金額には、地方法人税から控除をされる金額も、法人税及び地方法人税のいずれからも控除されない金額も含まれます。所得税額の控除、外国税額の控除及び仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除については、従前の取扱いと同様です。

また、留保金額の計算上所得等の金額のうち留保した金額から控除する道府県民税及び市町村民税の額の計算の基礎となる法人税の額は、分配時調整外国税相当額の控除をする前の金額とされました（法令139の10②二）。

連結納税制度の場合についても、同様とされています（法法81の13②、法令155の25）。なお、連結留保税額の個別帰属額について、留保金個別帰属額の計算上連結所得等個別帰属額のうち留保した金額に加算する法人税及び地方法人税の減少額として帰せられる金額は、分配時調整外国税相当額の控除をしないで計算した金額とすることとされ、留保金個別帰属額の計算上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法人税及び地方法人税の負担額として帰せられる金額は、分配時調整外国税相当額の控除をしないで計算した法人税及び地方法人税の負担額として帰せられる金額の合計額から分配時調整外国税相当額を控除した金額とされました（法令155の43②七・八）。

（注） 分配時調整外国税相当額の控除制度の詳細については、後掲「国際課税関係の改正」の「三 集団投資信託の収益の分配等に係る二重課税調整の改正」をご参照ください。

- 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、留保金額の計算上所得等の金額のうち留保した金額から控除する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及び税額控除額について、中小企業者等が革新的情報産業活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除制度の適用を受けた場合における控除額を税額控除額に追加する等の所要の改正が行われました（法令139の10②）。

連結納税制度の場合についても、同様とされています（法令155の25）。

### (3) 適用関係

上記(2)①の改正は、法人が平成32年1月1日

以後に支払を受ける集団投資信託に係る分配時調整外国税相当額について適用することとされています（改正法附則30）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則35）。

## 7 税額控除の順序

### (1) 改正前の制度の概要

法人税法並びに租税特別措置法及び震災税法の規定による法人税の額からの控除については、次の順に控除することとされています（法法70の2、措法42の4⑫、震災税法17の2⑪等）。

- ① 租税特別措置法及び震災税法による税額控除
- ② 法人税法第70条（仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除）
- ③ 法人税法第68条（所得税額の控除）及び第69条（外国税額の控除）

連結納税制度の場合についても、同様とされています（法法81の17、措法68の9⑫、震災税法25の2⑫等）。

また、地方法人税法の規定による地方法人税の額からの控除については、次の順に控除することとされています（地法法14）。

- ① 地方法人税法第12条（外国税額の控除）
- ② 地方法人税法第13条（仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う地方法人税額の控除）

### (2) 改正の内容

分配時調整外国税相当額の控除制度の創設並びに外国子会社合算税制及びコーポレート・インバージョン対策税制の適用に係る税額控除措置の見直しに伴い、法人税法並びに租税特別措置法及び震災税法の規定による法人税の額からの控除については、次の順に控除することとされました（法法70の2、措法42の4⑫、66の7⑦、66の9の3⑦、震災税法17の2⑪⑬等）。

- ① 租税特別措置法（下記③を除きます。）及び震災税法による税額控除

- ② 法人税法第69条の2（分配時調整外国税相当額の控除）
- ③ 租税特別措置法第66条の7第4項（外国子会社合算税制の適用に係る税額控除）及び第66条の9の3第4項（コーポレート・インバージョン対策税制の適用に係る税額控除）
- ④ 法人税法第70条（仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除）
- ⑤ 法人税法第68条（所得税額の控除）及び第69条（外国税額の控除）

この順序は、上記①の税額控除が控除不足額が切り捨てられるものであること、上記②の税額控除が控除不足額を地方法人税において控除できるものであること、上記③の税額控除が控除不足額を地方法人税並びに道府県民税及び市町村民税において控除できるものであること、上記④の税額控除が控除不足額を5年間繰越控除した上で還付されるものであること、上記⑤の税額控除が控除不足額を還付されるものであることという控除不足額の取扱いの違いに応じ、控除不足額を切り捨てられる可能性の高いものから順次控除することとされたものです。

連結納税制度の場合についても、同様とされています（法法81の17、措法68の9⑫、68の91⑦、68の93の3⑦、震災税特法25の2⑫⑭等）。

また、地方法人税法及び租税特別措置法の規定による地方法人税の額からの控除については、次の順に控除することとされました（地法法14、措法66の7⑫、66の9の3⑫、68の91⑫、68の93の3⑫）。

- ① 地方法人税法第12条の2（分配時調整外国税相当額の控除）
- ② 租税特別措置法第66条の7第10項（外国子会社合算税制の適用に係る税額控除）及び第66条の9の3第10項（コーポレート・インバージョン対策税制の適用に係る税額控除）又は第68条の91第10項（外国子会社合算税制の適用に係る税額控除）及び第68条の93の3第10項（コーポレート・インバージョン対策税制の適用に係る税額控除）

- ③ 地方法人税法第12条（外国税額の控除）
- ④ 地方法人税法第13条（仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う地方法人税額の控除）

（注） 分配時調整外国税相当額の控除制度の詳細については後掲「国際課税関係の改正」の「三 集団投資信託の収益の分配等に係る二重課税調整の改正」を、外国子会社合算税制及びコーポレート・インバージョン対策税制の見直しについては後掲「国際課税関係の改正」の「二 外国関係会社に係る所得等の課税の特例の改正」を、それぞれご参照ください。

### （3）適用関係

上記(2)の改正のうち分配時調整外国税相当額の控除に係る部分は、法人が平成32年1月1日以後に支払を受ける集団投資信託に係る分配時調整外国税相当額について適用することとされています（改正法附則30）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則35）。

上記(2)の改正のうち外国子会社合算税制及びコーポレート・インバージョン対策税制の適用に係る税額控除に係る部分は、外国関係会社又は外国関係法人の平成30年4月1日以後に開始する事業年度に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額若しくは金融関係法人部分課税対象金額に係る所得税等の額について適用することとされています（改正法附則98②⑥）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則116②⑥）。

## 8 法人税額等の損金不算入

### （1）改正前の制度の概要

内国法人が納付する次のものの額は、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38②）。

- ① 相続税法第9条の4又は第66条の規定による贈与税及び相続税
- ② 地方税法の規定による道府県民税及び市町村民税（都民税を含むものとし、退職年金等



積立金に対する法人税に係るものを除きます。)

## (2) 改正の内容

相続税法の改正により、一般社団法人等の理事（その一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含みます。）が死亡した場合において、その一般社団法人等が特定一般社団法人等に該当するときは、その特定一般社団法人等に相続税を課することとする制度が創設されました（相法66の2）。これに伴い、その特定一般社団法人等が同制度により納付することとなる相続税の額は、損金の額に算入しないこととされました（法法38②）。

(注1) 特定一般社団法人等とは、公益社団法人又は公益財団法人及び非営利型法人等に該当しない一般社団法人又は一般財団法人で、次のいずれかを満たすものをいいます。

- ① 被相続人の相続開始の直前におけるその被相続人に係る同族理事の数が理事の総数に占める割合が2分の1を超えること。
- ② 被相続人の相続の開始前5年以内においてその被相続人に係る同族理事の数が理事の総数に占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であること。

(注2) 同族理事とは、一般社団法人又は一般財団法人の理事のうち、被相続人又はその配偶者、三親等内の親族その他の被相続人と特殊の関係のある者をいいます。

(注3) 特定一般社団法人等に対する課税の規定の詳細については、後掲「相続税法等の改正」の「一 一般社団法人等に対する課税の見直し」をご参照ください。

特定一般社団法人等に対する相続税の課税は、一族で実質的な支配を維持している特定一般社団法人等の理事等の死亡の際に、その支配力の移転を通じた実質的な財産移転があったものとして、その理事等に代えて特定一般社団法人等に相続税を課するものです。そうすると、法人がその相続税を負担することは、法人がその実

質的な支配者すなわち実質的な持分権者に対してその地位に基づいて経済的利益を供与したことと同様の効果があると考えられることから、これを利益の分配に準ずるものとして損金不算入とされたものです。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成30年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

## 9 分配時調整外国税相当額の控除制度等の創設に伴う整備

分配時調整外国税相当額の控除制度等の創設に伴い、上記6及び7のほか、次の改正が行われました。

### (1) 所得税額の控除

法人が支払を受ける利子及び配当等につき課される所得税の額のうち法人税の額から控除される金額は、その所得税の額からその所得税の額に係る分配時調整外国税相当額を除いた金額とされました（法法68①）。配当等に対する所得税の額については、その所得税の額からその所得税の額に係る分配時調整外国税相当額を除いて個別法又は銘柄別簡便法により所有期間按分計算をすることとされました（法令140の2）。法人が課される復興特別所得税の額を所得税の額とみなして所得税額控除制度を適用する場合における復興特別所得税の額に係る分配時調整外国税相当額についても同様とされています（復興財確法33①、復興所令13①②）。

上場株式等の配当等の支払の取扱者が交付する上場株式等の配当等につき、上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例（措法9の3の2）によりその支払の取扱者が源泉徴収して納付すべき所得税の額から控除される金額は、その配当等の支払を受ける者が課される所得税の額に含まれないこととされましたが、その控除される金額のうち証券投資信託等又は特定受益証券発行信託を引き受けた法人が負担した所

得税の額に対応する部分の金額については、配当等の支払を受ける法人が課される所得税の額と同様に、所得税額の控除の対象とされました（措法9の3の2⑦）。控除される金額のうち復興特別所得税の額に対応する部分の金額についても同様とされています（復興財確法33①）。また、上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例による控除をしても控除しきれない金額のうち復興財確法第28条第3項の規定によりその配当等の支払の取扱者が源泉徴収して納付すべき復興特別所得税の額から控除される金額のうち証券投資信託等又は特定受益証券発行信託を引き受けた法人が負担した所得税及び復興特別所得税の額に対応する部分の金額についても同様とされています（復興財確法33①）。

（注1） 上記の「源泉徴収して納付すべき所得税の額から控除される金額」及び「源泉徴収して納付すべき復興所得税の額から控除される金額」のうち外国所得税の額に対応する部分の金額は、分配時調整外国税相当額とされます。ただし、上記の「源泉徴収して納付すべき所得税の額から控除される金額」及び「源泉徴収して納付すべき復興所得税の額から控除される金額」は配当等の支払を受ける者が課される所得税の額及び復興特別所得税の額に含まれないこととされていることから、所得税額の控除の対象から除く分配時調整外国税相当額から除くこととして、二重に除外されないように措置されています。

（注2） 上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例の改正の詳細については、前掲「**租税特別措置法等（所得税関係）の改正**」の「**第二 金融・証券税制の改正**」の「**一 上場株式等の配当等に係る源泉徴収義務等の特例等の改正**」をご参照ください。

特定目的会社が納付した外国法人税の額で特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収義務の特例（措法9の6）により特定目的会社の利益の配当に係る所得税の額から控除された金額の

うち、その利益の配当の支払を受ける法人のその支払を受ける利益の配当に対応する部分の金額は、分配時調整外国税相当額とされ、その法人の所得税額の控除の対象から除くこととされました（措法9の6④）。投資法人の配当等、特定目的信託の剰余金の配当及び特定投資信託の剰余金の配当についても同様とされています（措法9の6の2、9の6の3、9の6の4）。また、復興特別所得税の額から控除された外国法人税の額についても同様とされています（復興財確法33①）。

（注） 特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収義務の特例の詳細については、後掲「**国際課税関係の改正**」の「**四 特定目的会社の利益の配当等に係る二重課税調整の改正**」をご参照ください。

連結納税制度の場合についても、同様とされています（法法81の14①、法令155の26、措法9の3の2、9の6、9の6の2、9の6の3、9の6の4、復興財確法33①、復興所令13①②）。

## （2） 寄附金の損金不算入

寄附金の損金不算入限度額を計算する場合における所得の金額は、分配時調整外国税相当額の損金不算入制度を適用しないで計算した所得の金額とされました（法令73②）。

連結納税制度の場合についても、同様とされています（法令155の13②）。

## （3） 欠損金の繰戻しによる還付

欠損金の繰戻しによる還付金額を計算する場合における還付所得事業年度の所得に対する法人税の額は、分配時調整外国税相当額の控除をした後の金額とされました（法法80①）。

連結納税制度の場合についても、同様とされています（法法81の31①）。

また、欠損金の繰戻しによる法人税の還付があった場合における地方法人税の還付についても、同様とされています（地法法23①）。