

法人税法等の改正

目		次	
一	暗号資産	251	4 公益法人等が普通法人等に移行する 場合の所得の金額の計算における累積 所得金額又は累積欠損金額
二	寄附金の損金不算入	260	273
三	その他	267	5 森林環境税の創設に伴う措置
1	公共法人の範囲	267	275
2	公共法人が公益法人等又は普通法人 若しくは協同組合等に該当することと なった場合の措置	267	6 内国法人の残余財産の確定の日の属 する事業年度の確定申告書の提出期限
3	有価証券の範囲	271	276
			7 青色申告の承認の申請及び取りやめ
			278
			8 その他
			280

はじめに

令和5年度税制改正においては、家計の資産を貯蓄から投資へと積極的に振り向け、資産所得倍増につなげるため、NISAの抜本的拡充・恒久化を行うとともに、スタートアップ・エコシステムを抜本的に強化するための税制上の措置を講ずることとされ、また、より公平で中立的な税制の実現に向け、極めて高い水準の所得について最低限の負担を求める措置の導入、グローバル・ミニマム課税の導入及び資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築を行うこととされ、加えて、自動車重量税のエコカー減税や自動車税等の環境性能割等を見直すこととされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法等（国際課税関係を除きます。）の改正では、期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲の見直し、大学や高等専門学校、一定の専門学校を設置する学校法人の設立費用として企業が支出する寄附金の指定寄附金への追加等の改正が行われています。

本稿は、これらの改正の内容についての解説をするものです。

法人税法等の改正を含む「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日に令和5年法律第3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。

- ・ 法人税法施行令の一部を改正する政令（令5.3.31政令第135号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令5.3.31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（令5.3.31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（令5.4.14財務省令第34号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令5.4.14財務省令第35号）
- ・ 法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する寄附金を指定する件（令5.3.31財務省告示第96号）

一 暗号資産

1 改正前の制度の概要

(1) 暗号資産の譲渡損益

① 暗号資産の譲渡損益額

内国法人が暗号資産の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています(法法61①)。

(注) 暗号資産とは、資金決済に関する法律(以下「資金決済法」といいます。)第2条第5項に規定する暗号資産をいいます(法法61①)。

譲渡利益額とは、次のイの金額が次のロの金額を超える場合のその超える部分の金額をいい、譲渡損失額とは、次のロの金額が次のイの金額を超える場合のその超える部分の金額をいいます(法法61①)。

イ その暗号資産の譲渡の時ににおける有償によるその暗号資産の譲渡により通常得べき対価の額

ロ その暗号資産の譲渡に係る原価の額

② 暗号資産の譲渡に係る原価の額

上記①ロの暗号資産の譲渡に係る原価の額は、その暗号資産についてその内国法人が選定した1単位当たりの帳簿価額の算出の方法により算出した金額(算出の方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出しなかった場合には、算出の方法のうち移動平均法(下記④イ(イ)の方法)により算出した金額)にその譲渡をした暗号資産の数量を乗じて計算した金額とされています(法法61①二、法令118の6⑦)。

③ 暗号資産の取得価額

暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の基礎となる取得価額は、次の暗号資産の区分に応じそれぞれ次の金額とされています

(法法61⑩、法令118の5)。

イ 購入した暗号資産……その購入の代価(暗号資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)

(注) 法人税法第61条第9項又は第61条の5第3項の規定の適用がある暗号資産を除きます(法令118の5一)。

ロ 購入した暗号資産(上記イの暗号資産)以外の暗号資産……その取得の時ににおけるその暗号資産の取得のために通常要する価額

(注) 適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配により分割法人、現物出資法人又は現物分配法人から取得した暗号資産を除きます(法令118の5二)。

④ 暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法及びその選定の手続等

暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法の種類、その方法の選定及びその手続は、次のとおりとされています(法法61⑩、法令118の6)。

イ 暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法の種類

暗号資産の譲渡に係る原価の額を計算する場合におけるその1単位当たりの帳簿価額の算出の方法は、次の方法とされています(法令118の6①)。

(イ) 移動平均法……暗号資産をその種類の異なるごとに区別し、その種類を同じくする暗号資産の取得をする都度その暗号資産のその取得の直前の帳簿価額とその取得をした暗号資産の取得価額との合計額をこれらの暗号資産の総数量で除して平均単価を算出し、その算出した平均単価をもってその1単位当たりの帳簿価額とする方法をいいます(法令118の6①)

一)。

(注1) 取得には、適格合併又は適格分割型分割による被合併法人又は分割法人からの引継ぎを含みます(法令118の6①一)。

(注2) 適格合併又は適格分割型分割による被合併法人又は分割法人から引継ぎを受けた暗号資産については、その被合併法人又は分割法人のその適格合併に係る最後事業年度(被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度をいいます。)終了の時又は当該適格分割型分割の直前の帳簿価額が、その暗号資産の取得価額となります(法令118の6①一)。

(ロ) 総平均法……暗号資産を上記イと同様に区別し、その種類の同じものについて、その事業年度開始の時において有していたその暗号資産の帳簿価額とその事業年度において取得をしたその暗号資産の取得価額の総額との合計額をこれらの暗号資産の総数量で除して平均単価を算出し、その算出した平均単価をもってその1単位当たりの帳簿価額とする方法をいいます(法令118の6①二)。

(注) 内国法人が、その有する暗号資産について法人税法第25条第2項に規定する評価換え若しくは同法第33条第2項若しくは第3項の規定の適用を受ける評価換え若しくは法人税法施行令第119条の3第2項に規定する民事再生等評価換えをした場合又は適格分割、適格現物出資若しくは適格現物分配によりその有する暗号資産を分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人に移転した場合には、これらの暗号資産の1単位当たりの帳簿価額は、同条第1項若しくは第2項又は同令第119条の4第1項(同条第5項において準用する場合を含みます。)の規定に準じて算出するものとされています(法

令118の6②)。

ロ 暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法の選定及びその手続

暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法は、その種類ごとに選定しなければならないこととされています(法令118の6③)。

内国法人は、暗号資産の取得をした場合には、その取得をした日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限(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)までに、その暗号資産と種類を同じくする暗号資産につき、上記イイ)又はロ)の方法のうちそのよるべき方法を書面により納税地の所轄税務署長に届け出なければならないこととされています(法令118の6④)。

(注) 上記の「暗号資産の取得をした場合」には次の場合に該当する場合を含むものとし、これらの場合における「取得をした日」はそれぞれ次の日とされています(法令118の6④)。

イ) 内国法人である公益法人等又は人格のない社団等につき、収益事業以外の事業に属する暗号資産が収益事業に属する暗号資産となった場合……その収益事業に属する暗号資産となった日(法令118の6④一)

ロ) 公益法人等に該当していた普通法人又は協同組合等につき、その普通法人又は協同組合等に該当することとなった時の直前において収益事業以外の事業に属する暗号資産を有していた場合……その該当することとなった日(法令118の6④二)

なお、「取得をした日」の属する事業年度前の事業年度においてその暗号資産と種類を同じくする暗号資産について届出をすべき場合及び内国法人である公益法人等又は人格のない社団等が収益事業以

外の事業に属する暗号資産の取得をした場合には、届出の必要はありません（法令118の6④ただし書）。

(2) 暗号資産の期末時価評価損益

① 時価法

内国法人が事業年度終了の時にあって有する活発な市場が存在する暗号資産については、時価法により評価した金額（以下「時価評価金額」といいます。）をもって、その時における評価額とすることとされています（法法61②）。

内国法人が事業年度終了の時にあって活発な市場が存在する暗号資産を自己の計算において有する場合には、その暗号資産の時価評価金額と帳簿価額との差額（以下「評価益」又は「評価損」といいます。）は、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61③）。

また、内国法人が適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（適格現物分配にあつては、残余財産の全部の分配を除きます。以下(2)において「適格分割等」といいます。）により分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人に自己の計算において有する活発な市場が存在する暗号資産を移転する場合には、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合におけるその暗号資産に係る評価益又は評価損に相当する金額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61④）。

② 活発な市場が存在する暗号資産

時価法の対象となる活発な市場が存在する暗号資産は、内国法人が有する暗号資産のうち次の要件の全てに該当するものとされています（法法61②、法令118の7）。

イ 継続的に売買価格等の公表がされ、かつ、その公表がされる売買価格等がその暗号資

産の売買の価格又は交換の比率の決定に重要な影響を与えているものであること。

(注) 売買価格等とは、売買の価格又は交換比率をいい、交換比率とは、他の暗号資産との交換の比率をいいます（法令118の7一）。

ロ 継続的に上記イの売買価格等の公表がされるために十分な数量及び頻度で取引が行われていること。

ハ 次のいずれかに該当すること。

(イ) 上記イの売買価格等の公表がその内国法人以外の者によりされていること。

(ロ) 上記ロの取引が主としてその内国法人により自己の計算において行われた取引でないこと。

③ 時価評価金額

上記②の活発な市場が存在する暗号資産（以下「市場暗号資産」といいます。）の時価評価金額は、内国法人が事業年度終了の時にあって有する市場暗号資産をその種類の異なるごとに区別し、その種類を同じくする市場暗号資産ごとに、次のいずれかの価格にその数量を乗じて計算した金額とされています（法令118の8①）。

イ 価格等公表者によって公表された当該事業年度終了の日における市場暗号資産の最終の売買の価格（法令118の8①三）

なお、公表された同日における最終の売買の価格がない場合には、同日前の最終の売買の価格が公表された日で当該事業年度終了の日にも近い日におけるその最終の売買の価格となります。

(注) 価格等公表者とは、市場暗号資産の売買価格等を継続的に公表し、かつ、その公表する売買価格等がその市場暗号資産の売買の価格又は交換の比率の決定に重要な影響を与えている場合におけるその公表をする者をいいます。その公表をする売買価格等に係る上記②ロの取引が主としてその内国法人が自己の計算におい

て行った取引である場合には、その内国法人は、その市場暗号資産に係る価格等公表者に該当しないこととされています。

ロ 価格等公表者によって公表された当該事業年度終了の日における市場暗号資産の最終の交換比率に、その交換比率により交換される他の市場暗号資産に係る上記イの価格を乗じて計算した価格（法令118の8①四）

なお、公表された同日における最終の交換比率がない場合には、同日前の最終の交換比率が公表された日で当該事業年度終了の日にも最も近い日におけるその最終の交換比率に、その交換比率により交換される他の市場暗号資産に係る上記イの価格を乗じて計算した価格となります。

④ 暗号資産の評価損益の翌事業年度における処理等

事業年度終了の時ににおいて自己の計算において有する市場暗号資産につき内国法人が上記①により当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した金額に相当する金額は、当該事業年度の翌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（洗替処理）こととされています（法令118の9①）。また、当該翌事業年度開始の時ににおける市場暗号資産の帳簿価額は、当該事業年度終了の時ににおけるその市場暗号資産の帳簿価額からその洗替処理により損金の額に算入される金額に相当する金額を減算し、又はその帳簿価額にその洗替処理により益金の額に算入される金額に相当する金額を加算し、評価損益を取得価額に戻し入れることとされています（法令118の9④）。

内国法人が適格分割等により分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人に移転する市場暗号資産のその適格分割等の直前の帳簿価額は、その市場暗号資産につき評価益又は評価損に相当する金額を計算する場合の時価評価金額とされています（法令118の9②）。

内国法人が適格合併若しくは適格現物分配（残余財産の全部の分配に限ります。）又は適格分割等により市場暗号資産の移転を受けたときは、被合併法人の最後事業年度若しくは現物分配法人の残余財産の確定の日の属する事業年度又は分割法人、現物出資法人若しくは現物分配法人の適格分割等の日の属する事業年度においてその移転を受けた市場暗号資産につき上記①により益金の額又は損金の額に算入された金額に相当する金額は、その移転を受けた内国法人のその適格合併の日の属する事業年度若しくはその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度又はその適格分割等の日の属する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（洗替処理）こととされています（法令118の9③）。その移転を受けた市場暗号資産のその移転を受けた内国法人におけるその移転を受けた時における帳簿価額は、被合併法人若しくは現物分配法人の最後事業年度終了の時若しくは残余財産の確定の時の帳簿価額若しくは分割法人、現物出資法人若しくは現物分配法人の適格分割等の直前の帳簿価額からその洗替処理により損金の額に算入される金額に相当する金額を減算し、又はこれらの帳簿価額にその洗替処理により益金の額に算入される金額に相当する金額を加算し、評価損益を取得価額に戻し入れることとされています（法令118の9⑤）。

(3) 未決済暗号資産信用取引に係るみなし決済損益額の計上

① みなし決済損益額の計上

内国法人が暗号資産信用取引を行った場合において、その暗号資産信用取引のうち事業年度終了の時ににおいて決済されていないものがあるときは、その時ににおいてその暗号資産信用取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額（以下「みなし決済損益額」といいます。）は、当該

事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61⑦）。

内国法人が適格分割又は適格現物出資（以下(3)において「適格分割等」といいます。）により暗号資産信用取引に係る契約を分割承継法人又は被現物出資法人に移転する場合には、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算されるその暗号資産信用取引に係るみなし決済損益額に相当する金額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61⑧）。

(注) 暗号資産信用取引とは、資金決済法第2条第7項に規定する暗号資産交換業（以下「暗号資産交換業」といいます。）を行う者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買をいいます（法法61⑦）。

② みなし決済損益額

みなし決済損益額は、次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額とされています（法法61⑦、法規26の10）。

イ 暗号資産信用取引の方法により暗号資産の売付けをしている場合……その売付けに係る暗号資産（事業年度終了の時ににおいて決済されていないものに限ります。）のその売付けに係る対価の額からその暗号資産の上記(2)③イ又はロの金額に相当する金額（以下「時価評価額」といいます。）にその暗号資産の数量を乗じて計算した金額を減算した金額

ロ 暗号資産信用取引の方法により暗号資産の買付けをしている場合……その買付けに係る暗号資産（事業年度終了の時ににおいて決済されていないものに限ります。）の時価評価額にその暗号資産の数量を乗じて計算した金額からその暗号資産のその買付けに係る対価の額を減算した金額

③ 暗号資産信用取引に係る契約に基づき暗号

資産を取得した場合

内国法人が暗号資産信用取引に係る契約に基づき暗号資産を取得した場合（繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べの規定の適用を受ける暗号資産信用取引に係る契約に基づき当該暗号資産を取得した場合を除きます。）には、その取得の時ににおけるその暗号資産の価額とその取得の基因となった暗号資産信用取引に係る契約に基づきその暗号資産の取得の対価として支払った金額との差額は、その取得の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61⑨）。

④ みなし決済損益額の翌事業年度における処理等

事業年度終了の時ににおいて決済されていない暗号資産信用取引につき内国法人が上記①により当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した金額に相当する金額は、当該事業年度の翌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（洗替処理）こととされています（法令118の11①）。

内国法人が適格合併又は適格分割等により暗号資産信用取引に係る契約の移転を受けたときは、被合併法人の最後事業年度又は分割法人若しくは現物出資法人のその適格分割等の日の属する事業年度においてその移転を受けた暗号資産信用取引に係る契約につき上記①により益金の額又は損金の額に算入された金額に相当する金額は、その移転を受けた内国法人のその適格合併又は適格分割等の日の属する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（法令118の11②）。

2 改正の経緯

法人税法上、内国法人が期末に有する暗号資産については、市場における購入などにより他の者から取得したものであっても、自己が発行したことにより取得したものであっても、活発な市場が

存在する暗号資産については時価法、それ以外のものは原価法により評価することとされています。

(注) 活発な市場が存在する暗号資産について時価法を適用する理由は次のとおりとされています。

- (1) 売買、換金について事業上の制約がない、すなわち、市場が存在するため売却・換金することが容易な資産であり、保有し続けなければ事業を継続できないような資産でないこと。
- (2) 時価法を適用しなければ、課税所得が多額となると見込まれる事業年度に含み損のある暗号資産だけを譲渡するといった租税回避行為が想定されること。
- (3) 企業会計において時価法が導入されていること。

令和4年11月7日に企業会計基準委員会(ASBJ)により議事概要が公表され、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産のうち、発行による対価を受領しておらず自己で完結していると考えられるものは、第三者との取引が生じるまでは、時価では評価されないとの考えが示されました。

これを受けて、法人税法においても、内国法人が期末に有する暗号資産のうち、自己が発行し、かつ、その発行の時から継続して自己が有する暗号資産について、その発行の時から継続して譲渡についての制限が付されている一定の要件に該当するものについては、上記(注)(1)から(3)までのいずれにも該当しないことから期末時価評価の対象外とする等の改正が行われました。

3 改正の内容

(1) 期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲

期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲から、特定自己発行暗号資産が除外されました(法法61②～④)。

(注) 安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律(令和4年法律第61号)により資金決済法が改正されたことに伴う規定の整

備が行われ、暗号資産とは、資金決済法第2条第14項に規定する暗号資産をいうこととされ、令和5年6月1日から施行されています(法法61①)。なお、暗号資産の範囲について、改正前の暗号資産から通貨建資産以外の電子決済手段が除外されています(資金決済法⑭)。

特定自己発行暗号資産とは、内国法人が発行し、かつ、その発行の時から継続して有する暗号資産であってその時から継続して譲渡についての制限その他の条件が付されている一定のものをいいます(法法61②)。

一定のものは、その発行の時から継続して次の①又は②の要件に該当する暗号資産とされています(法令118の7②)。

① その暗号資産につき、他の者に移転することができないようにする技術的措置であって、次の要件の全てに該当するものとされていること(法令118の7②一、法規26の10)。

イ その移転することができない期間が定められていること。

(注) 移転することができない期間は、例えば「3年間」など確定的な期間を定める場合のほか、確定的な期間以外の「特定の条件の成立までの期間」とした場合であってもその特定の条件が合理的なものであれば、特定の条件の成立までの期間は「移転することができない期間」に該当するものと考えられます。一方で、確定的な期間の終期をいつでも取締役会の決議などにより変更できることとされている場合や、「特定の条件の成立」そのものが取締役会の決議とされている場合など、単に法人の裁量により期間の変更(条件を成立させること)ができることとされている場合には、「移転することができない期間が定められていること」には該当しないものと考えられます。

ロ その技術的措置が、発行法人等の役員及び使用人(以下「役員等」といいます。)

並びに次の者のみによって解除をすることができないものであること。

(注1) 発行法人等とは、その暗号資産を発行した内国法人及びその内国法人との間に完全支配関係がある他の者をいいます。

(注2) 発行法人等の役員等及び次の者のみによって解除をすることができないものには、これらの者以外の者を介在させることにより解除ができる技術的措置のほか、上記イの期間中はいずれの者によっても解除をすることができない技術的措置も含まれると考えられます。

(イ) 発行法人等の役員等の親族

(ロ) 発行法人等の役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)以外の者で発行法人等の役員等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

(ニ) 上記(ロ)又は(ハ)の者と生計を一にするこれらの者の親族

② その暗号資産が信託で次の要件の全てに該当するもの(受益者等課税信託に限ります。)の信託財産とされていること(法令118の7②二)。

(注1) 受益者等課税信託とは、法人税法第12条第1項の規定により受益者等がその信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなされる信託をいいます。なお、受益者等とは、法人税法第12条第1項に規定する受益者及び同条第2項の規定により受益者とみなされる者をいいます。

(注2) 下記ロ及びハの要件は、信託契約において定められている必要があります。したがって、その信託が信託法第3条第2号又は第3号の方法によりされた信託である場合は、これらの要件に該当しないこととなります。

イ その信託の受託者が信託会社のみであり、かつ、その信託の受益者等がその暗号資産を発行した内国法人のみであること。

(注) 信託会社には、金融機関の信託業務の兼営等に関する法律により同法第1条第1項に規定する信託業務を営む同項に規定する金融機関を含みます。

ロ その信託に係る信託契約において、その信託の受託者がその信託財産に属する資産及び負債を受託者等(その信託の受託者及び受益者等をいいます。)以外の者に譲渡しない旨が定められていること。

ハ その信託に係る信託契約において、その暗号資産を発行した内国法人によって、その信託の受益権の譲渡及びその信託の受益者等の変更をすることができない旨が定められていること。

この改正により、自己が発行した暗号資産が上記1(2)②の活発な市場が存在する暗号資産に該当する場合であっても、特定自己発行暗号資産に該当する場合には、期末時価評価の対象外となり、評価益又は評価損は所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入されません。なお、自己が発行した暗号資産を他の者に譲渡した後、市場における購入などにより他の者から取得をした場合には、その取得した暗号資産は、「発行の時から継続して有する暗号資産であること」との要件に該当しないことから特定自己発行暗号資産には該当しないこととなります。また、発行の時から継続して譲渡についての制限その他の条件が付されていることから、その暗号資産の発行後遅滞なく上記①又は②の要件に該当し、かつ、その状態を維持する必要があります。

また、内国法人が適格合併又は適格分割により被合併法人又は分割法人から移転を受けた暗号資産のうち、その移転の直前の時において特定自己発行暗号資産に該当していたものが、その内国法人において特定自己発行暗号資産に該当するかどうかの判定については、その内国法

人がその移転を受けた時においてその暗号資産を発行したものとみなすこととされました（法令118の7③）。

（注） 適格分割については、分割法人が行っていた暗号資産の発行に関する事業が移転されるものに限ることとされています。

これにより、適格合併又は適格分割に係る合併法人又は分割承継法人が、被合併法人又は分割法人において特定自己発行暗号資産に該当していた暗号資産の移転を受けた場合には、その移転後にその暗号資産が上記①又は②の要件に該当しているときは、その移転を受けた暗号資産は合併法人又は分割承継法人においても引き続き特定自己発行暗号資産に該当することとなります。

（2）暗号資産の1単位当たりの帳簿価額等

① 自己が発行した暗号資産の取得価額

自己が発行することにより取得した暗号資産の取得価額が、その発行のために要した費用の額とされました（法令118の5二）。

これまで、自己が発行することにより取得した暗号資産の取得価額は、購入により取得した暗号資産以外の暗号資産に該当し、その取得の時におけるその暗号資産の取得のために通常要する価額、すなわち「時価」をその取得価額とすることとされてきましたが、この改正により、自己が発行することにより取得した暗号資産の取得価額は、発行のために要した費用の額となります。なお、自己が発行した暗号資産であっても、他の者から購入した場合には、自己が発行することにより取得した暗号資産には該当せず、購入により取得した暗号資産に該当し、その購入の代価（その暗号資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）が取得価額となります。

② 暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法

暗号資産の1単位当たりの帳簿価額は、暗

号資産を種類の異なるごとに区別し、その種類を同じくする暗号資産ごとに帳簿価額を算出することとされていますが、この種類は、次の暗号資産のいずれかに区分した後のそれぞれの種類とすることとされました（法令118の6②）。

イ 特定自己発行暗号資産

ロ 特定自己発行暗号資産以外の暗号資産

この改正に伴い、暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法は、その種類ごとにかつ、その区分ごとに選定しなければならないこととされ（法令118の6④）、暗号資産については、種類及び区分を同じくする暗号資産につき、そのよるべき1単位当たりの帳簿価額の算出の方法を選定し、税務署長に届け出ることとされました（法令118の6④⑤）。

また、暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法を変更しようとする場合における変更申請書の記載事項について、その変更しようとする暗号資産の種類及び区分を記載することとされました（法規26の8二）。

（3）特定自己発行暗号資産に該当しないこととなった場合のみなし譲渡

内国法人が特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産を自己の計算において有する場合において、その暗号資産が特定自己発行暗号資産に該当しないこととなったときは、その該当しないこととなった時において、その暗号資産をその時の直前の帳簿価額により譲渡し、かつ、その暗号資産をその帳簿価額により取得したものとみなして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法法61⑦、法令118の11）。

（4）暗号資産信用取引

上記1(3)の暗号資産信用取引について、他の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買をいうこととされました（法法61⑧）。この改正により、暗号資産交換業を行う者以外の者か

ら信用の供与を受けて行う暗号資産の売買も新たに暗号資産信用取引に該当することになります。

4 適用関係

上記3の改正（上記3(2)①の改正を除きます。）は、法人の令和5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（改正法附則12①）。

また、上記3(2)①の改正は、法人が令和5年4月1日以後に取得をする暗号資産について適用し、法人が同日前に取得をした暗号資産については、従前どおりとされています（改正法令附則4①）。

なお、次の経過措置が講じられています。

(1) 期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲の改正に伴う経過措置

① 法人が改正事業年度終了の時ににおいてその法人が発行した暗号資産で特定自己発行暗号資産に該当しないものを有する場合において、その暗号資産（他の者から取得したものを除きます。）の全てがその時ににおいて上記3(1)①又は②の要件に該当するものであるときは、その改正事業年度以前の各事業年度については、その暗号資産と同一の種類の暗号資産（他の者から取得したものを除きます。）は特定自己発行暗号資産に該当するものとみなして、改正後の法人税法第61条の規定を適用することができることとする経過措置が講じられています（改正法附則12②、改正法令附則4③）。また、法人が令和5年4月1日前に取得をした暗号資産のうち上記により特定自己発行暗号資産に該当するものとみなして改正後の法人税法第61条の規定を適用する暗号資産については、改正後の法人税法施行令第118条の5の規定を適用することができることとされています（改正法令附則4②）。すなわち、令和5年4月1日の属する事業年度

以前の事業年度についても、一定の暗号資産については、その取得価額をその発行のために要した費用の額とし、期末時価評価をしないで所得の金額を計算することができます。

（注）改正事業年度とは、令和5年4月1日の属する事業年度をいいます。

② 上記①により特定自己発行暗号資産に該当するものとみなされた暗号資産（改正事業年度終了の時から継続して有する暗号資産であってその時から継続して上記3(1)①又は②の要件に該当しているものに限り）は、改正事業年度後の各事業年度については、その暗号資産を特定自己発行暗号資産に該当するものとみなすこととされています（改正法附則12③）。

（注）「特定自己発行暗号資産に該当するものとみなされた暗号資産」は、上記①により改正事業年度以前の事業年度において、特定自己発行暗号資産とみなして改正後の法人税法第61条の規定を適用した暗号資産です。したがって、改正事業年度終了の時から継続して上記3(1)①又は②の要件に該当しているだけでは、改正事業年度後の各事業年度において特定自己発行暗号資産に該当するものとはみなされません。

(2) 暗号資産信用取引に関する経過措置

① 法人が経過事業年度において行った新暗号資産信用取引のうちその行った日以後に終了する経過事業年度終了の時ににおいて決済されていないものがある場合において、新暗号資産信用取引のうちその経過事業年度終了の時ににおいて決済されていないものの全てについて、その経過事業年度の確定した決算においてみなし決済損益額を収益又は損失として経理しているときは、その経理した金額は、その経過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ができることとされています（改正法附則12④）。なお、益金の額又は損金の額に算入した場合のその

算入した金額に相当する金額は、その算入した事業年度の翌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（洗替処理）こととなります。

(注1) 経過事業年度とは、令和5年4月1日前に開始した事業年度をいいます。

(注2) 新暗号資産信用取引とは、「改正後」の暗号資産信用取引のうち「改正前」の暗号資産信用取引を除いたものをいいます。すなわち、暗号資産交換業を行う者以外の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買が新暗号資産信用取引に該当します。

(注3) 確定した決算は、中間期間について仮決算による中間申告書を提出する場合には、その期間に係る決算とされています。

- ② 法人が経過事業年度において行った新暗号資産信用取引のうちその行った日以後に行われた適格分割又は適格現物出資（以下「適格分割等」といいます。）により分割承継法人又は被現物出資法人にその契約を移転したものがあある場合において、その適格分割等により移転した契約に係る新暗号資産信用取引の全てについてみなし決済損益額相当額を収益の額又は損失の額としているときは、その適

格分割等については、その収益の額又は損失の額は、その経過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ができることとされています（改正法附則12⑤）。

(注) みなし決済損益額相当額とは、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算されるその新暗号資産信用取引に係るみなし決済損益額に相当する金額をいいます。

- ③ 法人が経過事業年度において新暗号資産信用取引に係る契約に基づき暗号資産を取得した場合において、新暗号資産信用取引に係る契約に基づきその経過事業年度において取得した暗号資産の全てについてその取得の時ににおけるその暗号資産の価額とその取得の基因となった新暗号資産信用取引に係る契約に基づきその暗号資産の取得の対価として支払った金額との差額をその経過事業年度の確定した決算において収益又は損失として経理しているときは、その経理した金額は、その経過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ができることとされています（改正法附則12⑥）。

二 寄附金の損金不算入

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

国内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）。

- ① 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等（②の法人を除きます。）

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{期末資本} \\ \text{金の額等} \end{array} \right. \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{2.5}{1,000}$$

$$+ \text{当期の所得金額} \times \frac{2.5}{100} \left. \right\} \times \frac{1}{4}$$

(注) 上記算式の資本金の額等とは、資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額をいいます。

- ② 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

マンション建替組合、マンション敷地売却組合及び敷地分割組合

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

③ 公益法人等（②の法人を除きます。）

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

（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、200万円となります。

(2) 国又は地方公共団体に対する寄附金及び指定寄附金の損金算入

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち次の寄附金の額がある場合には、これらの寄附金の額の合計額は、上記(1)の寄附金の額の合計額に算入しないこととされています（法法37③）。すなわち、これらの寄附金の額は、その全額が損金の額に算入されることとなります。

① 国又は地方公共団体（港湾法の規定による港務局を含みます。）に対する寄附金（その寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除きます。）の額

② 公益社団法人、公益財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金のうち、次の要件を満たすと認められるものとして財務大臣が指定したものの額

（注） 上記の寄附金には、その法人の設立前においてされる寄附金でその法人の設立に関する許可又は認可があることが確実であると認められる場合においてされる寄附金を含みます（法法37③二、法令75）。

イ 広く一般に募集されること。

ロ 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寄与するための支出で緊急を要するものに充てられることが確実であること。

(3) 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うち、特定公益増進法人に対するその特定公益増進法人の主たる目的である業務に関連する寄附金（出資に関する業務に充てられることが明らかなもの並びに上記(2)①及び②の寄附金に該当するものを除きます。）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）。

① 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等（②の法人を除きます。）

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

② 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、マンション敷地売却組合及び敷地分割組合

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

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）。

- ・ 独立行政法人
- ・ 地方独立行政法人で一定の業務を主たる目的とするもの
- ・ 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

- ・ 公益社団法人及び公益財団法人
- ・ 学校法人等で学校等の設置を主たる目的とするもの
- ・ 社会福祉法人
- ・ 更生保護法人

2 改正の内容

(1) 指定寄附金の追加

① 改正の趣旨及び概要

大学や高等専門学校、一定の専門学校を設置する学校法人の設立費用として企業が支出する寄附金が、指定寄附金とされました。これは、事前に包括的な財務大臣指定を行うことで個別審査を不要とし、早い段階から、スムーズな寄附金集めを可能とするものであり、企業が、その経営資源を活用して学校教育に積極的に関与し、社会で求められる人材の育成に貢献することを促すためのものです。

② 指定寄附金に追加された寄附金の概要

指定寄附金に追加された寄附金は、学校法人設立準備法人に対して支出された寄附金であって、学校法人の設立に必要な費用に充てられるもののうち、その学校法人設立準備法人がその寄附金の募集につき一定の要件を満たすものとして届出書を財務大臣に提出した日から令和10年3月31日までの間に支出されたもの（その届出書の提出に対して受理書の交付を受けたその学校法人設立準備法人に対して支出されたものに限ります。）の全額とされています（令5.3財務告96）。

③ 対象となる支出先の法人

対象となる支出先の法人は、学校法人設立準備法人とされています（令5.3財務告96本文）。学校法人設立準備法人とは、大学等（次の学校をいいます。以下同じです。）の設置を主たる目的とする私立学校法第3条に規定する学校法人（同法第64条第4項の規定により設立された法人を含みます。以下「学校法人」といいます。）の設立を目的とする法

人をいうこととされています（令5.3財務告96本文）。

イ 学校教育法第1条に規定する大学（同法第108条第2項の大学を除きます。）

ロ 学校教育法第1条に規定する高等専門学校

ハ 学校教育法第124条に規定する専修学校（同法第125条第1項に規定する専門課程でその修業期間を通ずる授業時間数が3,400時間以上であるものによる教育を行うものに限ります。）

すなわち、大学（短期大学を除きます。）、高等専門学校又は授業時間数が3,400時間以上の専門学校の設置を主たる目的とする学校法人の設立を目的とする法人が対象となります。

（注1） 修業期間を通ずる授業時間数が3,400時間以上であるかどうかは、普通科、専攻科その他これらに準ずる区別された課程があり、一の課程に他の課程が継続する場合には、これらの課程の修業期間を通算した期間を通ずる授業時間数が3,400時間以上であるかどうかによって判定します。

（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。

④ 対象となる寄附金

対象となる寄附金は、学校法人設立準備法人が学校法人の設立に必要な費用に充てるために募集する寄附金で、その学校法人設立準備法人がその寄附金の募集につき次の要件を満たすものとして届出書を財務大臣に提出した日から令和10年3月31日までの間に支出されたものとされています（令5.3財務告96本文）。

イ その学校法人の設立前においてされる寄附金で、法人税法施行令第75条に規定する寄附金に該当するものであること。

すなわち、その寄附金が、その学校法人の設立前においてされる寄附金で、その学

校法人の設立に関する認可があることが確実であると認められる場合においてされる寄附金である必要があります。なお、この要件は、具体的には、後述のとおり、学校法人設立準備法人が、文部科学省（専修学校を設置しようとする場合は、都道府県）による大学等の設置認可の申請の準備状況の確認を受けているかどうかによって判定します。

- ロ 募集要綱に、その学校法人設立準備法人の設立後5年を超えない範囲内においてその募集要綱で定める日までにその大学等の設置に係る学校教育法第4条第1項又は第130条第1項の認可（以下「設置認可」といいます。）を受けなかった場合には、それまでに受け入れたその寄附金の額からその寄附金のうちその学校法人の設立及びその大学等の設置に特に必要となる費用に充てられたものの額を控除した残額について国又は地方公共団体に寄附する旨の定めがあること。

（注1）募集要綱とは、寄附金の使途並びに募集の方法及び期間並びに募集した寄附金の管理の方法を明らかにした書面又は電磁的記録（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。）をいいます。

（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。

なお、学校法人設立準備法人の募集する寄附金が指定寄附金となるためには、後述のとおり、その学校法人設立準備法人が、財務大臣より上記の届出書に対する受理書の交付を受ける必要があります。

⑤ 指定寄附金に係る手続

学校法人設立準備法人の募集する寄附金が指定寄附金となるためには、その学校法人設

立準備法人が、上記④イ及びロの要件を満たすことにつき、届出書を財務大臣に提出し、財務大臣よりその届出書に対する受理書の交付を受ける必要があります。具体的な手続は、次のとおりとされています。

イ 届出書の提出

学校法人設立準備法人の募集する寄附金が指定寄附金となるためには、その学校法人設立準備法人がその寄附金の募集につき上記④イ及びロの要件を満たす旨の届出書を財務大臣に提出する必要があります。この届出書には、その寄附金が上記1(2)②イ及びロの要件を満たすことを確認するために必要なチェック欄も設けられていますので、その寄附金が指定寄附金となるためには、記載内容を確認し、全てのチェック欄にチェックマークを記す必要があります。

なお、届出書を提出する際には、その学校法人設立準備法人に係る次の書類を添付することとされています。

- (イ) 定款、寄附行為、規則若しくは規約又はこれらに準ずるものの写し
- (ロ) 募集する寄附金の募集要綱
- (ハ) 届出の日前3月以内に交付された登記事項証明書
- (ニ) 設置認可の申請をする予定の大学等の概要を記載した資料
- (ホ) 大学等の設置認可の申請の準備状況（学校教育法第124条に規定する専修学校にあっては、その申請の準備状況及び同法第125条第1項に規定する専門課程の修業期間を通ずる授業時間数が3,400時間以上であること）について大学等に係る所轄庁（私立学校法第4条に規定する所轄庁をいいます。）の確認を受けたことを証する書類の写し

（注）対象となる寄附金の要件のうち上記

④イの要件は「学校法人の設立に関する認可があることが確実であると認められる場合においてされる寄附金」で

あることとされています。「学校法人の設立に関する認可があることが確実である」かどうかは、学校法人設立準備法人が文部科学省（専修学校を設置しようとする場合は、都道府県）による大学等の設置認可の申請の準備状況の確認を受けているかどうかによって判定します。具体的には、学校法人設立準備法人は、文部科学省又は都道府県に学校法人の設立に係る認可申請の準備状況の確認を受けることができることとされているため、届出書を提出しようとする学校法人設立準備法人は、その確認に対して交付される受理書の写しを(ホ)の書類として届出書に添付することとなります。

ロ 受理書の交付

学校法人設立準備法人が上記イの届出書を財務大臣に提出した場合には、財務大臣よりその届出書に対する受理書が交付されます。この受理書の交付を受けた学校法人設立準備法人の募集する寄附金が指定寄附金となります。

なお、指定寄附金を募集する学校法人設立準備法人は、上記イの届出書を財務大臣に提出した日から大学等の設置認可を受ける日までの間、6月ごとに財務大臣に次の書類を添付した募集実績報告書を提出する必要があります。

- (イ) 指定寄附金の受入状況（その寄附をした法人の本店又は主たる事務所の所在地、名称、受入金額及び受入年月日）が記載された書類
- (ロ) 大学等の設置に関する計画及びその進捗状況が分かる書類
- (ハ) 受け入れた指定寄附金の支出状況（個人又は法人に対してその指定寄附金のうちから支出した金額がある場合におけるその個人又は法人の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地、氏名又は名称、

支出金額及び支出年月日）が記載された書類

- (ニ) 指定寄附金を受け入れた際に発行した領収書の見本
- (ホ) 大学等の設置認可の申請を行った場合は、学校教育法施行規則第3条に規定する認可申請書の写し
- (ハ) その他参考となるべき事項が記載された書類

(注) 関係法令については、下記の(参考3)をご参照ください。

(2) 特定公益増進法人の範囲

特定公益増進法人の範囲に、福島国際研究教育機構が追加されました（法令77二）。

(注) 福島国際研究教育機構は、令和5年4月1日に設立されています。

(3) 特定労働者協同組合が支出した寄附金の損金算入限度額

特定労働者協同組合が各事業年度において支出した一般の寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入限度額及び特別損金算入限度額について、期末資本金の額等及び当期の所得金額を基礎として計算した金額（上記1(1)①及び(3)①の算式により計算した金額）とされました（法令73①一、77の2①一）。

(注1) 特定労働者協同組合とは、労働者協同組合法第94条の3第2号に規定する特定労働者協同組合をいい、具体的には、その定款に剰余金の配当を行わない旨の定めがあること等の基準に適合する組合であることについての行政庁の認定を受けた労働者協同組合をいいます（法別表2、労協法94の3二）。

(注2) 特定労働者協同組合に該当しない労働者協同組合（普通法人）についても、同様です。

(注3) 上記の改正は、令和4年度税制改正事項ですが、労働者協同組合法等の一部を改正する法律（令和4年法律第71号）の施行（令

和4年10月1日)にあわせて令和4年9月29日に公布された「法人税法施行令の一部を改正する政令(令和4年政令第317号)」において措置されています。

(注4) 関係法令については、下記の(参考4)をご参照ください。

(参考1) 学校教育法(昭和22年法律第26号)

第1条 この法律で、学校とは、幼稚園、小学校、中学校、義務教育学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、大学及び高等専門学校とする。

第4条 次の各号に掲げる学校の設置廃止、設置者の変更その他政令で定める事項(次条において「設置廃止等」という。)は、それぞれ当該各号に定める者の認可を受けなければならない。これらの学校のうち、高等学校(中等教育学校の後期課程を含む。)の通常の課程(以下「全日制の課程」という。)、夜間その他特別の時間又は時期において授業を行う課程(以下「定時制の課程」という。)及び通信による教育を行う課程(以下「通信制の課程」という。)、大学の学部、大学院及び大学院の研究科並びに第108条第2項の大学の学科についても、同様とする。

一～三 省略

②～⑤ 省略

第108条 省略

② 前項に規定する目的をその目的とする大学は、第87条第1項の規定にかかわらず、その修業年限を2年又は3年とする。

③ 前項の大学は、短期大学と称する。

④～⑩ 省略

第124条 第1条に掲げるもの以外の教育施設で、職業若しくは實際生活に必要な能力を育成し、又は教養の向上を図ることを目的として次の各号に該当する組織的な教育を行うもの(当該教育を行うにつき他の法律に特別の規定があるもの及び我が国に居住する外国人を専ら対象とす

るものを除く。)は、専修学校とする。

一～三 省略

第125条 専修学校には、高等課程、専門課程又は一般課程を置く。

②～④ 省略

第130条 国又は都道府県(都道府県が単独で又は他の地方公共団体と共同して設立する公立大学法人を含む。)が設置する専修学校を除くほか、専修学校の設置廃止(高等課程、専門課程又は一般課程の設置廃止を含む。)、設置者の変更及び目的の変更は、市町村の設置する専修学校にあつては都道府県の教育委員会、私立の専修学校にあつては都道府県知事の認可を受けなければならない。

②～④ 省略

(参考2) 私立学校法(昭和24年法律第270号)

第3条 この法律において「学校法人」とは、私立学校の設置を目的として、この法律の定めるところにより設立される法人をいう。

(所轄庁)

第4条 この法律中「所轄庁」とあるのは、第1号、第3号及び第5号に掲げるものにあつては文部科学大臣とし、第2号及び第4号に掲げるものにあつては都道府県知事(第2号に掲げるもののうち地方自治法(昭和22年法律第67号)第252条の19第1項の指定都市又は同法第252条の22第1項の中核市(以下この条において「指定都市等」という。))の区域内の幼保連携型認定こども園にあつては、当該指定都市等の長)とする。

一 私立大学及び私立高等専門学校

二 前号に掲げる私立学校以外の私立学校並びに私立専修学校及び私立各種学校

三 第1号に掲げる私立学校を設置する学校法人

四 第2号に掲げる私立学校を設置する

学校法人及び第64条第4項の法人

五 第1号に掲げる私立学校と第2号に掲げる私立学校、私立専修学校又は私立各種学校とを併せて設置する学校法人

(私立専修学校等)

第64条 省略

2・3 省略

4 専修学校又は各種学校を設置しようとする者は、専修学校又は各種学校の設置のみを目的とする法人を設立することができる。

5～7 省略

(参考3) 学校教育法施行規則(昭和22年文部省令第11号)

第3条 学校の設置についての認可の申請又は届出は、それぞれ認可申請書又は届出書に、次の事項(市(特別区を含む。以下同じ。)町村立の小学校、中学校及び義務教育学校(市町村が単独で又は他の市町村と共同して設立する公立大学法人(地方独立行政法人法(平成15年法律第118号)第68条第1項に規定する公立大学法人をいう。以下同じ。)の設置する小学校、中学校及び義務教育学校を含む。第7条において同じ。)については、第4号及び第5号の事項を除く。)を記載した書類及び校地、校舎その他直接保育又は教育の用に供する土地及び建物(以下「校地校舎等」という。)の図面を添えてしなければならない。

一～六 省略

(参考4) 労働者協同組合法(令和2年法律第78号)

(認定)

第94条の2 組合は、次条各号に掲げる基準に適合する組合であることについての行政庁の認定を受けることができる。

(認定の基準)

第94条の3 行政庁は、前条の認定の申請をした組合が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該組合について同条の認定をするものとする。

一 その定款に剰余金の配当を行わない旨の定めがあること。

二 その定款に解散した場合において組合員に対しその出資額を限度として分配した後の残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の特定労働者協同組合(前条の認定を受けた組合をいう。以下同じ。)に帰属する旨の定めがあること。

三 前2号の定款の定め反する行為(前2号及び次号に掲げる基準の全てに該当していた期間において、剰余金の配当又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法(合併による資産の移転を含む。)により特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む。)を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。

四 各理事(清算人を含む。以下この号において同じ。)について、当該理事及び当該理事の配偶者又は3親等以内の親族その他の当該理事と厚生労働省令で定める特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、令和5年4月1日以後に支出された寄附金について適用することとされています(令5.3財務告96前文)。

(2) 上記2(2)の改正は、法人が令和5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2)。

(3) 上記2(3)の改正は、令和4年10月1日から施行されています(令和4年9月改正法令附則)。

三 その他

1 公共法人の範囲

(1) 改正前の制度の概要

公共法人は、法人税を納める義務がないこととされています（法法4②）。

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

(2) 改正の内容

公共法人の範囲について、次の改正が行われました。

① 国立健康危機管理研究機構法（令和5年法律第46号）により設立される国立健康危機管理研究機構が追加されました（法法別表1）。

(注1) この改正は、令和5年6月7日に公布された「国立健康危機管理研究機構法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律（令和5年法律第47号）」第18条において措置されています。

(注2) 国立健康危機管理研究機構は、国立健康危機管理研究機構法の施行の時に成立することとされています（同法附則5①）。

② 福島国際研究教育機構が追加されました（法法別表1）。

(注) 福島国際研究教育機構は、令和5年4月1日に設立されています。

(3) 適用関係

上記(2)①の改正は、国立健康危機管理研究機構法の施行の日から施行することとされています（国立健康危機管理研究機構法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律附則1）。

(注) 国立健康危機管理研究機構法は、公布の日から起算して3年を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされており（同法附則1）、政令は、今後、定められます。

上記(2)②の改正は、令和5年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

2 公共法人が公益法人等又は普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合の措置

(1) 改正の経緯

土地改良法の一部を改正する法律（令和4年法律第9号）により土地改良法（昭和24年法律第195号）が改正され、土地改良区の組織変更制度が創設され、土地改良区は、その選択により、一般社団法人又は地方自治法の認可地縁団体への組織変更ができることとされました。

(注1) 土地改良区は公共法人とされています（法法2五、別表1）。

(注2) 一般社団法人のうち、非営利型法人に該当する一般社団法人は公益法人等に該当（法法2六・九の二、別表2）し、非営利型法人に該当しない一般社団法人は普通法人に該当します。

(注3) また、認可地縁団体は、地方自治法の規定により、法人税法上の公益法人等とみなすこと（みなし公益法人等）とされています（地方自治法260の2⑯）。

これまで、公共法人に該当する法人の設置根拠となる各法令においてその法人の公益法人等に該当する法人又は普通法人に該当する法人への組織変更を可能とする規定がなかったことから、改正前の法人税法においては、公共法人が公益法人等又は普通法人に該当することとなった場合の規定が定められていませんでしたが、上記の土地改良法の改正に伴い、公共法人が公益法人等又は普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合に対応するため、公共法人が事業年度の中途において収益事業を行う公益法人等又は普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合の事業年度の特例、

公共法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合の所得の金額の計算等所要の措置が講じられました。

(注4) これまでと変わらず、公共法人に該当する法人の協同組合等に該当する法人への組織変更を可能とする法令の規定はありませんが、今回の税制改正では、公共法人が協同組合等に該当することとなった場合の措置も講じられました。これは、今般、公共法人である土地改良区について公益法人等又は普通法人に該当する法人に組織変更ができることとされたことと同様に、今後、公共法人に該当する法人が協同組合等に該当する法人に組織変更ができることとする規定が整備されることは十分に考えられるためです。また、協同組合等は、普通法人と税率が異なるものの普通法人と同様に全所得に課税をされる法人であることから、公共法人が協同組合等へ移行することができることとなる場合には、公共法人が普通法人へ移行する場合と同様の課税関係とすべきことから、今回の改正に合わせて措置を講ずることとされました。

(2) 改正の内容

① 会計期間の定めのない法人の届出及び事業年度の特例

公共法人が収益事業を行う公益法人等又は普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合において、法令又は定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるもの(以下「定款等」といいます。)に会計期間の定めのないときは、その該当することとなった日以後2月以内に、会計期間を定めてこれを納税地の所轄税務署長に届け出なければならないこととされました(法法13②一ロハ)。

また、公共法人が事業年度の中途において収益事業を行う公益法人等又は普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合には、その法人の事業年度は、その該当する

こととなった日の前日に終了し、これに続く事業年度は同日の翌日から開始することとされました(法法14①四イロ)。

② 公共法人が普通法人等に移行する場合の所得の金額の計算

公共法人である内国法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合には、その内国法人のその該当することとなった日(以下「移行日」といいます。)前の所得の金額の累積額(累積所得金額)又はその移行日前の欠損金額の累積額(累積欠損金額)に相当する金額は、その内国法人のその移行日の属する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(法法64の4①)。

累積所得金額又は累積欠損金額は、次の算式により計算することとされました(法法64の4①、法令131の4①)。

《算式》

$$\begin{aligned} \text{累積所得金額} &= \text{移行日における} \\ \text{(累積欠損金額)} &= \text{資産の帳簿価額} \\ &= \text{移行日における負債帳簿価額等} \left(\begin{array}{l} \text{負債の帳簿価額} \\ + \text{資本金等の額} \\ + \text{利益積立金額} \end{array} \right) \end{aligned}$$

(注1) 上記算式により計算した金額がマイナスとなる場合のそのマイナスとなる金額が累積欠損金額となります(法法64の4①、法令131の4①)。

(注2) 公共法人が普通法人等に移行する場合の累積所得金額又は累積欠損金額の計算は、公益法人等が普通法人等に移行する場合における非収益事業に係る累積所得金額又は累積欠損金額の計算方法と同様ですが、公益法人等が普通法人等に移行する場合における累積所得金額又は累積欠損金額の計算方法について改正が行われています。改正の内容については、下記「4 公益法人等が普通法人等に移行する場合の所得の金額の計算における累積所得金額又は累積欠損金額」をご参照ください。

また、この改正に伴い、移行日前及び適格合併前の「収益事業以外の事業から生じた所得の金額」又は「収益事業以外の事業から生じた欠損金額」における「収益事業」について、公益法人等が行うものに限ることとされました（法法64の4①②）。

（注3） 上記の収益事業についての改正により、「収益事業」に該当する事業を行っていた公共法人が普通法人等に該当することとなった場合に普通法人等に該当することとなった日前行っていた「収益事業」に該当する事業から生じた所得の金額（欠損金額）の累積額が累積所得金額又は累積欠損金額の計算上、除外されないこととなります。「収益事業」に該当する事業を行っていた公共法人が、公益法人等に該当することとなり、その後に普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合において、その法人が公共法人に該当していた間に行っていた「収益事業」に該当する事業から生じた所得の金額（欠損金額）についても、同様です。

また、「収益事業」に該当する事業を行っていた公共法人が、公益法人等に該当することとなり、その後に、その法人を被合併法人とし、普通法人又は協同組合等を合併法人とする適格合併が行われた場合において、その被合併法人が公共法人に該当していた間に行っていた「収益事業」に該当する事業から生じた所得の金額（欠損金額）の累積額は、合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額の計算上、除外されないこととなります。

③ 青色申告の承認の申請

公共法人に該当していた内国法人について、各事業年度の中間申告書及び確定申告書を青色の申告書により提出しようとする最初の事業年度が次のイ又はロの法人の区分に応じ次のイ又はロの日の属する事業年度に該当する場合における青色申告の承認申請書の提出期

限は、次のイ又はロの日以後3月を経過した日と次のイ又はロの日の属する事業年度終了の日とのうちいずれか早い日の前日とされました（法法122②三）。

イ 公共法人に該当していた収益事業を行う公益法人等……その公益法人等に該当することとなった日（法法122②三イ）

ロ 公共法人に該当していた普通法人又は協同組合等……その普通法人又は協同組合等に該当することとなった日（法法122②三ロ）

また、各事業年度の中間申告書及び確定申告書を青色の申告書により提出しようとする最初の事業年度が上記イ又はロの日からこれらの日の属する事業年度終了の日までの期間が3月に満たない場合におけるその事業年度の翌事業年度に該当するときの青色申告の承認申請書の提出期限は、上記イ又はロの日以後3月を経過した日と当該翌事業年度終了の日とのうちいずれか早い日の前日とされました（法法122②四）。

④ 収益事業開始等の届出

イ 公共法人が収益事業を行う公益法人等に該当することとなった場合には、その該当することとなった日以後2月以内に、(イ)の記載事項を記載した届出書に(ロ)の添付書類を添付し、これを納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされました（法法150②、法規65②）。

(イ) 記載事項……次の事項

- A その納税地
- B その事業の目的
- C その収益事業の種類
- D その該当することとなった日

(ロ) 添付書類……次の書類

- A その該当することとなった時における収益事業に係る貸借対照表

（注） 貸借対照表が電磁的記録で作成されている場合には、その電磁的記録に記録された情報の内容を記載した

書類とされています（法規65①一）。

なお、電磁的記録とは、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（法規63）。

B 定款等の写し

（注）定款等が電磁的記録で作成され、又はその定款等の作成に代えてその定款等に記載すべき情報を記録した電磁的記録の作成がされている場合には、これらの電磁的記録に記録された情報の内容を記載した書類とされています（法規63）。

ロ 公共法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合には、その該当することとなった日以後2月以内に、(イ)の記載事項を記載した届出書に(ロ)の添付書類を添付し、これを納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされました（法法150③、法規65③）。

(イ) 記載事項……次の事項

- A その納税地
- B その事業の目的
- C その該当することとなった日

(ロ) 添付書類……次の書類

- A その該当することとなった時における貸借対照表

（注）貸借対照表が電磁的記録で作成されている場合には、その電磁的記録に記録された情報の内容を記載した書類とされています（法規65①一）。

B 定款等の写し

（注）定款等が電磁的記録で作成され、又はその定款等の作成に代えてその定款等に記載すべき情報を記録した電磁的記録の作成がされている場合には、これらの電磁的記録に記録された情報の内容を記載した書類とさ

れています（法規63）。

⑤ その他の措置

イ 通算親法人の親法人である公共法人（通算親法人と公共法人との間にその公共法人による完全支配関係がある場合におけるその公共法人）が、普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合には、その該当することとなった日からその通算グループの通算承認はその効力を失うこととされました（法法64の10⑥四）。

ロ 中間申告書の提出をしなければならない事業年度から除くこととされる事業年度に、公共法人が普通法人に該当することとなった場合のその該当することとなった日の属する事業年度が追加されました（法法71①）。

ハ 利益積立金額について、公共法人に該当していた事業年度の所得の金額、欠損金額等は、利益積立金額を構成しないこととされました（法令9）。

ニ 棚卸資産の評価の方法の選定の手続及び減価償却資産の償却の方法の選定の手続について、次の法人の区分に応じそれぞれ次の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに届け出なければならないこととされました（法令29②、51②）。

(イ) 公共法人に該当していた収益事業を行う公益法人等……その公益法人等に該当することとなった日

(ロ) 公共法人に該当していた普通法人又は協同組合等……その普通法人又は協同組合等に該当することとなった日

ホ 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額の計算における貸倒実績率の計算の基礎となる前三年内事業年度について、次の法人については、その事業年度がそれぞれ次の日の属する事業年度である場合にはその事業年度を前三年内事業年度とし、それぞれ次の日の属する事業年度前の事業年度を除くこととされました（法令96⑥一）。

(イ) 公共法人に該当していた収益事業を行

- う公益法人等……その公益法人等に該当することとなった日
- (ロ) 公共法人に該当していた普通法人又は協同組合等……その普通法人又は協同組合等に該当することとなった日
- へ 暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法の選定の手続、有価証券の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法の選定の手続及び外貨建資産等の期末換算の方法の選定の手続について、次の場合の区分に応じそれぞれ次の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに届け出なければならぬこととされました（法令118の6⑤、119の5②、122の5）。
- (イ) 公共法人に該当していた収益事業を行う公益法人等につき、その公益法人等に該当することとなった時の直前において暗号資産、有価証券又は外貨建資産等を有していた場合（これらの資産がその公益法人等の収益事業に属するものである場合に限ります。）……その公益法人等に該当することとなった日
- (ロ) 公共法人に該当していた普通法人又は協同組合等につき、その普通法人又は協同組合等に該当することとなった時の直前において暗号資産、有価証券又は外貨建資産等を有していた場合……その普通法人又は協同組合等に該当することとなった日
- ト 公共法人が収益事業を行う公益法人等に該当することとなった場合のその該当することとなった時において有する資産及び負債（その収益事業に属する資産及び負債に限ります。）（公益法人等移行時資産等）の帳簿価額は、その公益法人等移行時資産等の価額としてその該当することとなった時においてその帳簿に記載されていた金額とすることとされました（法令131の6）。
- また、公共法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合のその該当

することとなった時において有する資産及び負債（普通法人等移行時資産等）の帳簿価額は、その普通法人等移行時資産等の価額としてその該当することとなった時においてその帳簿に記載されていた金額とすることとされました（法令131の6）。

チ 金銭債務が次の(イ)又は(ロ)の金銭債務に該当する場合には、それぞれ次の(イ)又は(ロ)の日におけるその金銭債務の帳簿価額をその金銭債務に係る収入額とし、次の(イ)又は(ロ)の日を金銭債務に係る債務者となった日として、償還差益又は償還差損の金額を計算することとされました（法令136の2⑤）。

(イ) 金銭債務に係る債務者である公共法人が収益事業を行う公益法人等に該当することとなった場合におけるその金銭債務（その収益事業に属するものに限ります。）……その公益法人等に該当することとなった日

(ロ) 金銭債務に係る債務者である公共法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合におけるその金銭債務……その普通法人又は協同組合等に該当することとなった日

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和5年4月1日から施行されています（改正法附則1十、改正法令附則1、改正法規附則1）。

3 有価証券の範囲

(1) 改正前の制度の概要

有価証券とは、金融商品取引法第2条第1項に規定する有価証券その他これに準ずる一定のもの（自己が有する自己の株式又は出資及び法人税法第61条の5第1項に規定するデリバティブ取引に係るものを除きます。）をいいます（法法2二十一）。

有価証券に準ずる一定のものは、次のものとされています（法令11、法規8の2の4）。

- ① 金融商品取引法第2条第1項第1号から第15号までに掲げる有価証券及び同項第17号に掲げる有価証券（同項第16号に掲げる有価証券の性質を有するものを除きます。）に表示されるべき権利（これらの有価証券が発行されていないものに限ります。）
- ② 譲渡性預金の預金証書をもって表示される金銭債権
- ③ 合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分
- ④ 株主又は投資主となる権利、優先出資者となる権利、特定社員又は優先出資社員となる権利その他法人の出資者となる権利

(2) 改正の内容

有価証券に準ずるもののうち上記(1)①の範囲から、資金決済に関する法律（資金決済法）第2条第9項に規定する特定信託受益権が除外されました（法令11一）。

(注1) 安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律（令和4年法律第61号）により資金決済法が改正され、いわゆるステーブルコインのうち、法定通貨の価値と連動した価格で発行され、発行価格と同額で償還を約するもの及びこれに準ずる性質を有するものが「電子決済手段」と位置づけられました。特定信託受益権は、改正後の資金決済法において電子決済手段に該当し、主に決済手段として利用されることが想定され、企業会計においても有価証券とは異なる取扱いとする方向で議論が進められていることから、法人税法においても有価証券の範囲から除外することとされました。この改正により、特定信託受益権については、法人税法における有価証券に関する規定の適用を受けないこととなり、法人税法第22条第4項の規定により一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、

各事業年度の所得の金額を計算することとなります。

なお、外貨建電子決済手段（外国通貨で表示される電子決済手段をいいます。）は、法人税法施行令第122条の4第2号の「短期外貨建債権以外の外貨建債権」に該当します。「短期外貨建債権以外の外貨建債権」の期末換算方法は、期末時換算法又は発生時換算法のいずれかを選定することができます（法61の9①一）が、その期末換算方法を選定しなかった場合の法定の期末換算方法は、発生時換算法とされています（法令122の7）ので、期末時換算法を選択する場合には、期末換算方法についての選定の届出（法令122の5）又は期末換算方法の変更の申請（法令122の6①②）が必要となります。

(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） 資金決済に関する法律（平成21年法律第59号）
（定義）

第2条 省略

2～8 省略

9 この法律において「特定信託受益権」とは、金銭信託の受益権（電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されるものに限る。）に表示される場合に限る。）であって、受託者が信託契約により受け入れた金銭の全額を預貯金により管理するものであることその他内閣府令で定める要件を満たすものをいう。

10～31 省略

（参考2） 電子決済手段等取引業者に関する内閣府令（令和5年内閣府令第48号）
（特定信託受益権の要件）

第3条 法第2条第9項に規定する内閣府令で定める要件は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める要件

とする。

一 円建てで発行される場合 信託財産の全部が預金（その預金者がその払戻しをいつでも請求することができるものに限り、外貨預金又は預金保険法施行令（昭和46年政令第111号）第3条第1号、第2号若しくは第7号に掲げる預金等に該当するものを除く。）又は貯金（その貯金者がその払戻しをいつでも請求することができるものに限り、外貨貯金又は農水産業協同組合貯金保険法施行令（昭和48年政令第201号）第6条第1号、第2号若しくは第7号に掲げる貯金等に該当するものを除く。）により管理されるものであること。

二 外貨建てで発行される場合 信託財産の全部がその外国通貨に係る外貨預金（その預金者がその払戻しをいつでも請求することができるものに限り、預金保険法施行令第3条第1号、第2号又は第7号に掲げる預金等に該当するものを除く。）又は外貨貯金（その貯金者がその払戻しをいつでも請求することができるものに限り、農水産業協同組合貯金保険法施行令第6条第1号、第2号又は第7号に掲げる貯金等に該当するものを除く。）により管理されるものであること。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律の施行の日（令和5年6月1日）から施行されています（改正法令附則1二）。

4 公益法人等が普通法人等に移行する場合の所得の金額の計算における累積所得金額又は累積欠損金額

(1) 改正前の制度の概要

① 公益法人等が普通法人等に移行する場合の所得の金額の計算

公益法人等である内国法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合には、その内国法人のその該当することとなった日（以下「移行日」といいます。）前の収益事業以外の事業（非収益事業）から生じた所得の金額の累積額（累積所得金額）又はその移行日前の非収益事業から生じた欠損金額の累積額（累積欠損金額）に相当する金額は、その内国法人のその移行日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法64の4①）。

累積所得金額又は累積欠損金額は、次の算式により計算することとされています（法法64の4①、法令131の4①）。

《算式》

$$\begin{aligned} \text{累積所得金額} &= \text{移行日における} \\ \text{(累積欠損金額)} &= \text{資産の帳簿価額} \\ &- \text{移行日における (負債の帳簿価額等} + \text{利益積立金額)} \end{aligned}$$

(注) 上記算式により計算した金額がマイナスとなる場合のそのマイナスとなる金額が累積欠損金額となります（法法64の4①、法令131の4①）。

② 公益法人等を被合併法人とする適格合併が行われた場合の所得の金額の計算

公益法人等を被合併法人とし、普通法人又は協同組合等である内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合には、被合併法人である公益法人等のその適格合併前の非収益

事業から生じた所得の金額の累積額（合併前累積所得金額）又はその適格合併前の非収益事業から生じた欠損金額の累積額（合併前累積欠損金額）に相当する金額は、その合併法人のその適格合併の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法64の4②、法令131の4②）。

合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額は、次の算式により計算することとされています（法法64の4②、法令131の4②）。

《算式》

$$\begin{aligned} & \text{合併前累積所得金額} \\ & (\text{合併前累積欠損金額}) = \text{移転資産帳簿価額} \\ & \left(\begin{array}{l} \text{移転負} \\ \text{- 債帳簿} \\ \text{価額等} \end{array} \left(\begin{array}{l} \text{被合併法人か} \\ \text{ら引継ぎを受} \\ \text{けた負債の帳} \\ \text{簿価額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{被合併法人の適} \\ \text{格合併の日の前} \\ \text{日の属する事業} \\ \text{年度終了の時に} \\ \text{おける利益積立} \\ \text{金額} \end{array} \right) \right) \end{aligned}$$

(注1) 上記算式の移転資産帳簿価額とは、適格合併により被合併法人から引継ぎを受けた資産の帳簿価額をいいます。

(注2) 上記算式により計算した金額がマイナスとなる場合のそのマイナスとなる金額が合併前累積欠損金額となります（法法64の4②、法令131の4②）。

(2) 改正の内容

- ① 累積所得金額又は累積欠損金額の計算において、移行日における資本金等の額を減算することとされました（法令131の4①）。改正後の累積所得金額又は累積欠損金額は、次の算式により計算することになります（法法64の4①、法令131の4①）。

《算式》

$$\begin{aligned} & \text{累積所得金額} \\ & (\text{累積欠損金額}) = \text{移行日における} \\ & \text{資産の帳簿価額} \\ & \left(\begin{array}{l} \text{移行日にお} \\ \text{ける負債帳} \\ \text{簿価額等} \end{array} \left(\begin{array}{l} \text{負債の帳} \\ \text{簿価額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{資本金} \\ \text{等の額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{利益積} \\ \text{立金額} \end{array} \right) \right) \end{aligned}$$

(注) 上記算式により計算した金額がマイナス

となる場合のそのマイナスとなる金額が累積欠損金額となります（法法64の4①、法令131の4①）。

- ② 合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額の計算において、適格合併に係る被合併法人の適格合併の日の前日の属する事業年度終了の時点における資本金等の額に相当する金額を減算することとされました（法令131の4②）。改正後の合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額は、次の算式により計算することになります（法法64の4②、法令131の4②）。

《算式》

$$\begin{aligned} & \text{合併前累積所得金額} \\ & (\text{合併前累積欠損金額}) = \text{移転資産帳簿価額} \\ & \left(\begin{array}{l} \text{移転負} \\ \text{- 債帳簿} \\ \text{価額等} \end{array} \left(\begin{array}{l} \text{被合併} \\ \text{法人か} \\ \text{ら引継} \\ \text{ぎを受} \\ \text{けた負} \\ \text{債の帳} \\ \text{簿価額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{被合併法人} \\ \text{の適格合併} \\ \text{の日の前日} \\ \text{の属する事} \\ \text{業年度終了} \\ \text{の時に} \\ \text{おける資} \\ \text{本金等} \\ \text{の額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{被合併法人} \\ \text{の適格合併} \\ \text{の日の前日} \\ \text{の属する事} \\ \text{業年度終了} \\ \text{の時に} \\ \text{おける利} \\ \text{益積立} \\ \text{金額} \end{array} \right) \right) \end{aligned}$$

(注) 上記算式により計算した金額がマイナスとなる場合のそのマイナスとなる金額が合併前累積欠損金額となります（法法64の4②、法令131の4②）。

- ③ 公共法人である内国法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合の累積所得金額又は累積欠損金額の計算についての措置が講じられています。改正の詳細については、上記「2 公共法人が公益法人等又は普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合の措置」をご参照ください。

(3) 適用関係

上記(2)①及び②の改正は、内国法人の令和5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、内国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（改正法令附則5）。

5 森林環境税の創設に伴う措置

(1) 改正前の制度の概要

① 第二次納税義務に係る納付税額の損金不算入等

イ 内国法人が次の国税又は地方税を納付し、又は納入したことにより生じた損失の額（その納付又は納入に係る求償権につき生じた損失の額を含みます。以下同じです。）は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法39①、法令78の2①）。

(イ) 国税徴収法第33条、第35条から第39条まで又は第41条第1項の規定により納付すべき国税（その滞納処分費を含みます。）

(ロ) 地方税法第11条の2、第11条の4から第11条の8まで又は第12条の2第2項の規定により納付し、又は納入すべき地方税

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に準ずる次の国税又は地方税

A 地方税法第11条の2、第11条の4から第11条の8まで又は第12条の2第2項の規定の例により納付すべき特別法人事業税に係る徴収金

B 国税徴収法第33条、第35条から第39条まで又は第41条第1項の規定の例により納付すべき地方税法第72条の77第2号に規定する譲渡割及び同条第3号に規定する貨物割並びに地方消費税に係る延滞税等並びにこれらの滞納処分費

(注) 地方消費税に係る延滞税等とは、地方税法第72条の100第2項に規定する貨物割に係る延滞税及び加算税並びに同法附則第9条の4第2項に規定する譲渡割に係る延滞税、利子税及び加算税をいいます。

ロ 法人の解散による残余財産の分配により

配当等の額とみなされた金額で各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されなかったものがある内国法人が、そのみなされた金額に係る残余財産の分配をした法人に関し、次の国税又は地方税を納付し、又は納入したことにより生じた損失の額（その国税又は地方税の額がその益金の額に算入されなかった金額を超える場合におけるその損失の額のうちそのを超える部分の金額に相当する金額を除きます。）は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法39②、法令78の2②）。

(イ) 国税徴収法第34条の規定により納付すべき国税（その滞納処分費を含みます。）

(ロ) 地方税法第11条の3の規定により納付し、又は納入すべき地方税

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に準ずる次の国税又は地方税

A 地方税法第11条の3の規定の例により納付すべき特別法人事業税に係る徴収金

B 国税徴収法第34条の規定の例により納付すべき地方税法第72条の77第2号に規定する譲渡割及び同条第3号に規定する貨物割並びに地方消費税に係る延滞税等並びにこれらの滞納処分費

② 不正行為に係る費用等

内国法人が納付する次の国税又は地方税の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法55④）。

イ 国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税並びに印紙税法の規定による過怠税（法法55④一）

ロ 地方税法の規定による延滞金（納期限の延長により徴収されるものを除きます。）、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金（法法55④二）

(注) 納期限の延長により徴収されるものは、地方税法第65条、第72条の45の2又は第327条の規定により徴収される延滞金をいいます。

ハ 上記イ又はロに準ずる次のもの(法法55④三、法令111の4②)

イ) 特別法人事業税に係る延滞金(納期限の延長により徴収されるものを除きます。)及び加算金(法令111の4②一)

(注) 納期限の延長により徴収されるものとは、地方税法第72条の45の2の規定の例により徴収される延滞金をいいます。

ロ) 地方消費税に係る延滞税等(上記①イハ)B(注))(確定申告書の提出期限の特例により徴収されるものを除きます。)

(法令111の4②二)

(注) 確定申告書の提出期限の特例により徴収されるものとは、消費税法第45条の2第4項の規定の例により徴収される利子税をいいます。

(2) 改正の内容

森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律(平成31年法律第3号)の制定により、地方税法の規定の例により納付し、又は納入すべき恒久的な国税として森林環境税が創設されたことに伴い、森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律の施行にあわせて、上記(1)の制度について、次の改正が行われました。

① 上記(1)①イの制度の対象に、上記(1)①イ(イ)又はロ)の国税又は地方税に準ずるものとして、地方税法第11条の2、第11条の4から第11条の8まで又は第12条の2第2項の規定の例により納付し、又は納入すべき森林環境税に係る徴収金が追加されました(法令78の2①一)。

(注) 森林環境税に係る徴収金とは、森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律第2条第5号に規定する森林環境税に係る徴収金(森林環境税並びにその督促手数料、延滞金

及び滞納処分費)をいいます。

また、上記(1)①ロの制度の対象に、上記(1)①ロ(イ)又はロ)の国税又は地方税に準ずるものとして、地方税法第11条の3の規定の例により納付し、又は納入すべき森林環境税に係る徴収金が追加されました(法令78の2②一)。

② 上記(1)②の損金の額に算入しないこととされる延滞税等の範囲に、上記(1)②イ又はロに準ずるものとして、森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律の規定による森林環境税に係る延滞金が追加されました(法令111の4②一)。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年1月1日から施行することとされています(改正法令附則1一)。

6 内国法人の残余財産の確定の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限

(1) 改正前の制度の概要

① 内国法人の残余財産の確定の日の属する事業年度の法人税の確定申告書の提出期限

清算中の内国法人につきその残余財産が確定した場合には、その内国法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限は、その事業年度終了の日(残余財産の確定の日)の翌日から1月以内又は同日から1月以内に残余財産の最後の分配若しくは引渡しが行われる場合にはその行われる日の前日までとされています(法法74②)。通算法人についても同様とされています。

また、内国法人の残余財産の確定の日の属する事業年度については、確定申告書の提出期限の延長の特例の適用がないこととされています(法法75の2①)。通算親法人が確定申告書の提出期限の延長の特例の適用を受けている場合であっても、通算子法人の残余財産の確定の日の属する事業年度については確定申告書の提出期限の延長の特例は適用されません(法法75の2①一)。

② 内国法人の残余財産の確定の日の属する課税事業年度の地方法人税確定申告書の提出期限

清算中の内国法人につきその残余財産が確定した場合には、その内国法人のその残余財産の確定の日の属する課税事業年度の地方法人税確定申告書の提出期限は、その課税事業年度終了の日（残余財産の確定の日）の翌日から1月以内又は同日から1月以内に残余財産の最後の分配若しくは引渡しが行われる場合にはその行われる日の前日までとされています（地税法19②）。通算法人についても同様とされています。

法人税の確定申告書の提出期限が延長されている法人の地方法人税確定申告書の提出期限は、その延長された提出期限とすることとされています（地税法19④）。

(2) 改正の内容

① 通算子法人の残余財産の確定の日の属する事業年度（以下「最終事業年度」といいます。）が通算親法人の事業年度終了の日に終了する場合におけるその通算子法人の最終事業年度の確定申告書の提出期限について、次の改正が行われました。

イ その通算子法人の最終事業年度の確定申告書の提出期限が最終事業年度終了の日の翌日から2月以内とされました（法74②）。

ロ 通算親法人が確定申告書の提出期限の延長の特例の適用を受けている場合には、その通算子法人の最終事業年度についてもその特例が適用されることとされました（法75の2⑪一）。

上記イ及びロの改正により、通算子法人の残余財産の確定の日が通算親法人の事業年度終了の日である場合のその通算子法人の最終事業年度の確定申告書の提出期限は他の通算法人の確定申告書の提出期限と同じになります。一方で、通算子法人の残余財産の確定の日が通算親法人の事業年度終了の日と異なる

場合、すなわち通算親法人の事業年度の中途において通算子法人の残余財産が確定した場合には、その通算子法人の最終事業年度の確定申告書の提出期限は、従前どおり最終事業年度終了の日（残余財産の確定の日）の翌日から1月以内又は同日から1月以内に残余財産の最後の分配が行われる場合にはその行われる日の前日までとされています。

なお、地方法人税確定申告書の提出期限についても、上記イと同様の改正が行われています（地税法19②）。

(注) 法人税の確定申告書の提出期限が延長されている法人の地方法人税確定申告書の提出期限は、その延長された提出期限とされていること（地税法19④）から、上記ロの改正による改正後の法人税法第75条の2の規定により通算子法人の最終事業年度の確定申告書の提出期限が延長される場合には、その通算子法人の残余財産の確定の日の属する課税事業年度の地方法人税確定申告書の提出期限もその延長された提出期限となります。

② 上記①の改正に伴い、通算子法人の最終事業年度が通算親法人の事業年度終了の日に終了する場合におけるその通算子法人の最終事業年度の確定申告書の記載事項について、最終事業年度終了の日の翌日から1月以内に残余財産の最後の分配が行われる場合におけるその分配が行われる日の記載は不要とされました（法規34①四）。

なお、地方法人税確定申告書の記載事項についても同様の改正が行われています（地法規5①四）。

③ 上記①の改正に伴い、青色申告書を提出する法人の帳簿書類の整理保存における保存期間の起算日について、通算子法人の最終事業年度が通算親法人の事業年度終了の日に終了する場合におけるその通算子法人の最終事業年度の帳簿書類の保存期間の起算日は、最終事業年度終了の日の翌日から2月（最終事業

年度の確定申告書の提出期限が、確定申告書の提出期限の延長の特例により延長されている場合には、その延長に係る月数に2を加えた月数)を経過した日とすることとされました(法規59②)。

(3) 適用関係

- ① 法人税についての上記(2)①及び②の改正は、令和5年4月1日以後に残余財産が確定する内国法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度(経過事業年度を含みます。)の所得に対する法人税について適用し、同月1日前に残余財産が確定した内国法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度(経過事業年度を除きます。)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13、改正法規附則2)。

(注) 経過事業年度とは、令和5年4月1日前に残余財産が確定した内国法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度でその事業年度の確定申告書の改正前の提出期限(事業年度終了の日の翌日から1月以内又は同日から1月以内に残余財産の最後の分配若しくは引渡しが行われる場合にはその行われる日の前日)が同年4月1日以後に到来するものをいいます(改正法附則13、改正法規附則2)。

- ② 地方法人税についての上記(2)①イ及び②の改正は、令和5年4月1日以後に残余財産が確定する内国法人のその残余財産の確定の日の属する課税事業年度(経過課税事業年度を含みます。)の地方法人税について適用し、同月1日前に残余財産が確定した内国法人のその残余財産の確定の日の属する課税事業年度(経過課税事業年度を除きます。)の地方法人税については、従前どおりとされています(改正法附則18、改正地法規附則②)。

(注) 経過課税事業年度とは、令和5年4月1日前に残余財産が確定した内国法人のその残余財産の確定の日の属する課税事業年度

でその課税事業年度の地方法人税確定申告書の改正前の提出期限(課税事業年度終了の日の翌日から1月以内又は同日から1月以内に残余財産の最後の分配若しくは引渡しが行われる場合にはその行われる日の前日)が同年4月1日以後に到来するものをいいます(改正法附則18、改正地法規附則②)。

- ③ 上記(2)③の改正は、令和5年4月1日以後に残余財産が確定する内国法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度(経過事業年度を含みます。)において閉鎖し、又は作成し、若しくは受領する帳簿書類の保存について適用し、同月1日前に残余財産が確定した内国法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度(経過事業年度を除きます。)において閉鎖し、又は作成し、若しくは受領した帳簿書類の保存については、従前どおりとされています(改正法規附則4)。

7 青色申告の承認の申請及び取りやめ

(1) 改正前の制度の概要

- ① 青色申告の承認の申請

当該事業年度以後の各事業年度の中間申告書及び確定申告書を青色の申告書により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ようとする内国法人は、当該事業年度開始の日の前日までに、当該事業年度開始の日及び次の事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないとされています(法122①、法規52)。

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 申請後最初に提出しようとする青色申告書に係る事業年度終了の日

ニ 青色申告書の提出の承認を取り消され、又は青色申告書による申告書の提出をやめる旨の届出書を提出した後再び青色申告書の提出の承認の申請をする場合には、その

取消しの通知を受けた日又は取りやめの届出書の提出をした日

ホ 申請後最初に提出しようとする青色申告書に係る事業年度が次の事業年度に該当する場合には、それぞれ次の日

(イ) 内国法人である普通法人又は協同組合等の設立の日の属する事業年度……同日

(ロ) 内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の新たに収益事業を開始した日の属する事業年度……同日

(ハ) 公益法人等（収益事業を行っていないものに限り。）に該当していた普通法人又は協同組合等のその普通法人又は協同組合等に該当することとなった日の属する事業年度……同日

(ニ) 設立の日等から上記(イ)から(ハ)までの事業年度終了の日までの期間が3月に満たない場合におけるその事業年度の翌事業年度……設立の日等

(注) 設立の日等とは、内国法人である普通法人若しくは協同組合等の設立の日、内国法人である公益法人等若しくは人格のない社団等の新たに収益事業を開始した日又は公益法人等（収益事業を行っていないものに限り。）に該当していた普通法人若しくは協同組合等のその普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった日をいいます。

ヘ その他参考となるべき事項

② 青色申告の取りやめ

青色申告の承認を受けている内国法人（通算法人を除きます。）は、当該事業年度以後の各事業年度の間申申告書及び確定申告書を青色の申告書により提出することをやめようとするときは、当該事業年度終了の日の翌日から2月以内に、当該事業年度開始の日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（法法128、法規60）。なお、その届出書の提出があったときは、当該事業年度以

後の各事業年度については、その承認は、その効力を失うものとされています（法法128後段）。

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 青色申告書の提出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 当該事業年度以後の各事業年度について青色申告書による申告書の提出をやめようとする当該事業年度終了の日

ホ 青色申告書による申告をやめようとする理由

ヘ その他参考となるべき事項

(2) 改正の内容

① 青色申告の承認申請書の記載事項について、上記(1)①ハからホまでの事項の記載が不要とされました（旧法規52三～五）。

② 青色申告の取りやめの届出書の提出期限が、その青色の申告書により提出することをやめようとする事業年度の確定申告書の提出期限とされました（法法128）。また、その記載事項について、上記(1)②ハからホまでの事項の記載が不要とされました（旧法規60三～五）。

(注) 青色申告の取りやめの届出書の提出期限は、当該事業年度終了の日の翌日から2月以内とされていましたが、改正により確定申告書の提出期限とされたことにより、確定申告書の提出期限が延長されている場合又は確定申告書の提出期限の特例の適用を受けている場合には、その延長された期限が届出書の提出期限となります。

(3) 適用関係

① 上記(2)①の改正は、令和8年10月1日から施行することとされ（改正法規附則1二）、法人の令和9年1月1日以後に開始する事業年度の間申申告書及び確定申告書を青色の申告書により提出することについて所轄税務署

長の承認を受けようとする場合における申請書について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の間申報告書及び確定申告書を青色の申告書により提出することについて所轄税務署長の承認を受けようとする場合における申請書については、従前どおりとされています（改正法規附則3①）。

なお、公共法人が公益法人等又は普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合の対応として、令和5年4月1日から令和8年9月30日までの間における上記(1)①ホの記載事項について、申請後最初に提出しようとする青色申告書に係る事業年度が次の事業年度である場合には、それぞれ次の日を記載することとする経過措置が講じられています（改正法規附則3②）。

イ 公共法人に該当していた収益事業を行う公益法人等のその公益法人等に該当することとなった日の属する事業年度……同日

ロ 公共法人に該当していた普通法人又は協同組合等のその普通法人又は協同組合等に該当することとなった日の属する事業年度……同日

ハ 移行日から上記イ又はロの事業年度終了の日までの期間が3月に満たない場合におけるその事業年度の翌事業年度……移行日

(注) 移行日とは、公共法人に該当していた収益事業を行う公益法人等のその公益法人等に該当することとなった日又は公共法人に該当していた普通法人若しくは協同組合等のその普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった日をいいます。

② 上記(2)②の改正のうち届出書の提出期限の改正は、法人の令和8年1月1日以後に開始する事業年度の間申報告書及び確定申告書を青色の申告書により提出することをやめようとする場合における届出書の提出について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の間申報告書及び確定申告書を青色の申告書によ

り提出することをやめようとする場合における届出書の提出については、従前どおりとされています（改正法規附則15）。

上記(2)②の改正のうち届出書の記載事項の改正は、法人の令和8年1月1日以後に開始する事業年度の間申報告書及び確定申告書を青色の申告書により提出することをやめようとする場合における届出書について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の間申報告書及び確定申告書を青色の申告書により提出することをやめようとする場合における届出書については、従前どおりとされています（改正法規附則5）。

8 その他

(1) 貸倒引当金制度

個別評価金銭債権に係る貸倒引当金制度について、貸倒引当金の繰入事由のうち、金銭債権に係る債務者について生じた更生計画認可の決定・再生計画認可の決定等の事由に基づきその金銭債権の弁済を猶予され、又は賦払により弁済されること（法令96①一）に、金銭債権に係る債務者について法人税法施行令第24条の2第1項（再生計画認可の決定に準ずる事実等）に規定する事実が生じたことによりその金銭債権の弁済を猶予され、又は賦払により弁済されることが追加されました（法令96①一二）。

(注) これまで、上記の法人税法施行令第24条の2第1項に規定する事実が生じたことは、更生計画認可の決定、再生計画認可の決定又は特別清算に係る協定の認可の決定に準ずる一定の事由（旧法令96①一二、法規25の2）として法令の規定による整理手続によらない関係者の協議決定で一定のものに該当するものとされており、この取扱いが法令上明確化されたものです。

(2) 債務免除があった場合の欠損金の損金算入

内国法人について再生手続開始の決定があったこと等一定の事実が生じた場合において、資

産の評価益の益金算入の規定（法法25③）及び資産の評価損の損金算入の規定（法法33④）の適用を受けないときは、債務者であるその内国法人が債権者から債務の免除を受けた金額につき、設立当初からの繰越欠損金について、債務免除益等相当額を限度として欠損金の繰越控除（法法57①）の適用後に損金算入をすることができる措置について、法人税法施行令第24条の2第1項（再生計画認可の決定に準ずる事実

等）に規定する事実が生じた場合が、本措置の対象に追加され（法令117の3三）、令和5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することとされました（改正法令附則3）。

（注） この改正により、法人税法施行令第24条の2第1項に規定する事実が生じた場合には、本措置の適用が可能であることが法令上明らかにされました。