

法人税法の改正

目		次		
一	暗号資産	328	4 減価償却資産	369
二	新たな公益信託制度の創設に伴う措置	345	5 役員給与の損金不算入	375
三	その他	359	6 第二次納税義務に係る納付税額の損金不算入	376
1	適格現物出資の対象となる現物出資の範囲	359	7 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入	377
2	公共法人の範囲	363	8 その他	381
3	公益法人等の範囲及び収益事業から除外される事業の範囲	363		

はじめに

令和6年度税制改正においては、賃金上昇が物価高に追いついていない国民の負担を緩和し、物価上昇を上回る持続的な賃上げが行われる経済の実現を目指す観点から、所得税・個人住民税の定額減税の実施や、賃上げ促進税制の強化等を行うこととされ、また、資本蓄積の推進や生産性の向上により、供給力を強化するため、戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制を創設し、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化のための措置を講ずることとされ、加えて、グローバル化を踏まえてプラットフォーム課税の導入等を行うとともに、地域経済や中堅・中小企業の活性化等の観点から、事業承継税制の特例措置に係る計画提出期限の延長や外形標準課税の適用対象法人の見直し等を行うこととされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法(国際課税関係を除きます。)の改正では、法人が保有する暗号資産の期末時価評価課税の見直し、公益信託制度改革に伴う寄附金の損金不算入制度の見直し、適格現物出資の対象範囲及び対象資産等の内外判定の見直し等の改正が行われました。

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30日に令和6年法律第8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(令6.3.30政令第142号)
- ・ 法人税法施行令の一部を改正する政令(令6.6.21政令第212号)
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令(令6.3.30財務省令第15号)
- ・ 減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部を改正する省令(令6.3.30財務省令第30号)
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令(令6.4.12財務省令第36号)
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令(令6.4.12財務省令第37号)
- ・ 法人税法別表第1 独立行政法人の項の規定に基づき、法人税を課さない法人を指定する件の一部を改正する件(令6.3.30財務省告示第90号)

- ・ 法人税法別表第2独立行政法人の項の規定に基づき、収益事業から生じた所得以外の所得に対する法人税を課さない法人を指定する件の一部を改正する件(令6.3.30財務省告示第91号)
- ・ 法人税法施行規則第4条の2の2第1項に規定する厚生労働大臣の定める要件(令6.3.30

厚生労働省告示第183号)

- ・ 法人税法施行規則第5条の2第1項第3号に規定する厚生労働大臣及び農林水産大臣の定める基準(令6.3.30厚生労働省、農林水産省告示第2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61①)。

(注) 暗号資産とは、資金決済に関する法律第2条第14項に規定する暗号資産をいいます(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61①二、法118の6⑧)。

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61①、法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10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118の5一)。

ロ 自己が発行することにより取得した暗号資産……その発行のために要した費用の額

ハ 上記イ又はロ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118の5三)。

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、その方法における暗号資産の種類、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61①、法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) 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。）終了の時又はその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6③）。

ロ 暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法における暗号資産の種類

上記イ(イ)及び(ロ)の暗号資産の種類は、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ています（法令118の6②）。

(イ) 特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産

(ロ) 特定自己発行暗号資産以外の暗号資産

ハ 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、かつ、上記ロの区分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6④）。

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及び上記ロの区分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6⑤）。

(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6⑤)。

(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していた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6⑤一)

(ロ) 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を有していた場合 (その暗号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) ……その該当することとなった日 (法令118の6⑤二)

(ハ) 公共法人又は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暗号資産を有していた場合 (公益法人等に該当していた普通法人又は協同組合等にあつては、その暗号資産がその時の直前において収益事業以外の事業に属していたものである場合に限りま) ……その該当することとなった日 (法令118の6⑤三)

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及び上記ロの区分を同じくする暗号資産について届出をすべき場合並びに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6⑤ただし書)。

(注) 上記イ及びハの取得には、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、次の取得を含まないこととされています (法令118の6①一⑥)。

イ 暗号資産を購入し、若しくは売却し、

又は種類の異なる暗号資産に交換しようとする際に一時的に必要なこれらの暗号資産以外の暗号資産を取得する場合におけるその取得

ロ その取得する暗号資産を自己以外の者の計算において有することとなる場合におけるその取得

(2) 暗号資産の期末時価評価損益

① 内国法人が事業年度終了の時において有する市場暗号資産については、時価評価金額をもって、その時における評価額とすることとされています (法61②)。なお、特定自己発行暗号資産は、この期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲から除くこととされています。

内国法人が事業年度終了の時において市場暗号資産 (特定自己発行暗号資産を除きま) を自己の計算において有する場合には、その市場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61③)。

② 期末時価評価の対象となる市場暗号資産は、内国法人が有する活発な市場が存在する暗号資産として次の要件の全てに該当するものとされています (法61②、法令118の7①)。

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7①一)。

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 期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲から除かれる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イ又はロの要件に該当する暗号資産とされています(法令118の7②)。
- イ 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がとられていること(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。
- (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) 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。
- A 発行法人等の役員等の親族
- B 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
- C 上記A又はB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
- D 上記B又はCの者と生計を一にするこれらの者の親族
- ロ 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) 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。
- (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。
- ④ 時価評価金額とは、時価法により評価した金額をいい、時価法とは、内国法人が事業年度終了の時において有する市場暗号資産(特定自己発行暗号資産を除きます。)をその種類の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、その時における価額として政令で定めるところにより計算した金額をもってその市場暗号資産のその時における評価額とする方法をいいます(法法61②)。
- 上記の政令で定めるところにより計算した金額は、内国法人が事業年度終了の時ににおいて有する時価評価暗号資産(市場暗号資産に該当する暗号資産であって、特定自己発行暗

号資産に該当しない暗号資産をいいます。以下同じです。)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時価評価暗号資産ごとに、次のいずれかの金額(公表最終価格等)にその時価評価暗号資産の数量を乗じて計算した金額とされています(法令118の8①)。

イ 価格等公表者によって公表されたその事業年度終了の日における時価評価暗号資産の最終の売買の価格(法令118の8①三)

なお、公表されたその事業年度終了の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その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、時価評価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時価評価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、その時価評価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その事業年度終了の日における時価評価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時価評価暗号資産に係る上記イの価格を乗じて計算した金額(法令118の8①四)

なお、公表されたその事業年度終了の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その事業年度終了の日に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時価評価暗号資産に係る上記イの価格を乗じて計算した金額とな

ります。

⑤ 内国法人が事業年度終了の時に自己の計算において有する時価評価暗号資産につき上記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日におけるその時価評価暗号資産の帳簿価額は、当該事業年度終了の日におけるその時価評価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)。

⑥ 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市場暗号資産(特定自己発行暗号資産を除きます。)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移転をする市場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)。

⑦ 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時価評価暗号資産のその適格分割等の直前の帳簿価額は、その時価評価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)。

⑧ 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

格分割等により時価評価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時価評価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）。その移転を受けた時価評価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) 暗号資産のみなし譲渡

① 暗号資産の区分変更によるのみなし譲渡

内国法人が事業年度終了の時において市場暗号資産に該当しない暗号資産（その事業年度の期間内のいずれかの時において市場暗号資産に該当していたものに限り、特定自己発行暗号資産に該当するものを除きます。）を自己の計算において有する場合には、その事業年度の終了の時において、その有する暗号資産（直近売買価格等公表日の翌日からその事業年度終了の日までの間にその暗号資産と種類及び上記(1)④ロの区分を同じくする暗号

資産の取得をしていた場合には、その取得をした数量に相当するものを除きます。以下「期末保有暗号資産」といいます。）を次のいずれかの金額に期末保有暗号資産の数量を乗じて計算した金額により譲渡し、かつ、その期末保有暗号資産をその金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ています（法61⑥、法令118の10①）。

(注1) 上記の「直近売買価格等公表日」とは、価格等公表者によってその日における暗号資産の最終の売買価格等が公表された日でその事業年度終了の日前の日のうちその終了の日に最も近い日をいいます（法令118の10③）。

(注2) 上記の取得には、適格合併による被合併法人からの引継ぎを含むものとし、適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配で残余財産の全部の分配に該当しないものによる分割法人、現物出資法人又は現物分配法人からの取得及び法人税法施行令第118条の6第6項各号に掲げる取得（上記(1)④（注）イ及びロの取得）を含まないこととされています（法令118の10①）。

イ 価格等公表者によって公表された直近売買価格等公表日における期末保有暗号資産の最終の売上の価格

ロ 価格等公表者によって公表された直近売買価格等公表日における期末保有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暗号資産の価格等公表者によって公表された直近売買価格等公表日における最終の売上の価格を乗じて計算した金額

なお、内国法人が移動平均法によりその1単位当たりの帳簿価額を算出する期末保有暗号資産について上記により所得の金額を計算する場合において、直近売買価格等公表日の翌日からその事業年度終了の日までの間にそ

の期末保有暗号資産と種類及び上記(1)④口の区分を同じくする暗号資産の取得をしていたときは、その期末保有暗号資産の上記の譲渡に係る原価の額は、直近売買価格等公表日における1単位当たりの帳簿価額にその期末保有暗号資産の数量を乗じて計算した金額とすることとされています（法令118の10②）。

② 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ています（法法61⑦、法令118の11）。

2 改正の経緯

法人税法上、内国法人が期末に有する市場暗号資産（特定自己発行暗号資産を除きます。）については、時価法により評価することとされています。

(注) 市場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。

なお、特定自己発行暗号資産については、令和4年11月7日に開催された第490回企業会計基

準委員会において、「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、資産を認識しないか、又は取得原価で資産を認識するという考え方がある。これらの考え方のいずれを採用すべきかどうかについて当委員会は結論を出していないが、いずれの場合も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考えられる。」（同委員会議事概要）と示されました。これを受けて、令和5年度税制改正において、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(1)から(3)までのいずれにも該当しないことを理由に期末時価評価の対象外とする等の改正が行われました。

企業会計において時価法が導入されているのは、「資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い」（平成30年3月14日企業会計基準委員会実務対応報告第38号）第36項の「活発な市場が存在する暗号資産は、主に時価の変動により売却利益を得ることや決済手段として利用すること、暗号資産交換業者が業務の一環として暗号資産販売所を営むために暗号資産を一時的に保有することを目的として保有されることが現時点において想定される。このため、活発な市場が存在する暗号資産は、いずれも暗号資産の時価の変動により保有者が価格変動リスクを負うものであり、時価の変動により利益を得ることを目的として保有するものに分類することが適当と考えられる。」との考え方に基づくものと考えられます。

一方で、暗号資産については、その普及とともに当初想定された時価の変動により売却利益を得ることや決済手段として利用すること以外の目的により保有され、その保有期間が長期間となる場合も生じてきていました。このような暗号資産の保有目的及び保有状況の変遷を受けて、令和5年11月14日に開催された第514回企業会計基準委員

会において、同委員会の委員長より「暗号資産に関して、当初想定されていた主として決済手段としての利用等と比較した利用状況や保有の態様などの実態面の変化を踏まえ、必要に応じて今後の基準開発の検討を行っていく」（同委員会議事概要）旨の発言があったことが、公表されました。

また、暗号資産交換業者に関する内閣府令が改正され、一定の移転制限が付された暗号資産について、暗号資産交換業者に情報提供義務及び公表義務を課すこととされました。

暗号資産の保有目的の変遷を踏まえた企業会計における考え方の変化やその保有態様が一定程度明らかとなる制度が法令上整備されることを踏まえ、内国法人が期末に有する暗号資産のうち譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産でその条件が付されていることについて公表のための手続がとられている暗号資産（特定譲渡制限付暗号資産）は、その保有目的が必ずしも「時価の変動により売却利益を得ることや決済手段として利用すること」には該当しないと考えられることから、その暗号資産が市場暗号資産に該当する場合であっても、原価法により評価することができることとされました。また、内国法人が期末に有する自己が発行した暗号資産でその発行の時から継続して有するものが特定譲渡制限付暗号資産に該当する場合には、その暗号資産は原価法により評価することとされました。

3 改正の内容

(1) 暗号資産の期末時価評価損益

内国法人が事業年度終了の時（以下「期末時」といいます。）において有する暗号資産については、次の暗号資産の区分に応じそれぞれ次の方法により評価した金額をもって、その期末時における評価額とすることとされました（法法61②）。なお、下記②の暗号資産にあっては、時価法又は原価法のうちその内国法人が選定した方法によることとし、その内国法人がその方法を選定しなかった場合には原価法によることとされています（法法61②）。

① 市場暗号資産(次の暗号資産を除きます。)

……時価法

イ 特定譲渡制限付暗号資産

特定譲渡制限付暗号資産とは、譲渡についての制限その他の条件が付されていることにつき適切に公表されるための手続が行われている一定の暗号資産をいい（法法61②一イ）、一定の暗号資産とは、次の要件の全てに該当する暗号資産をいいます（法令118の7②、法規26の10①②）。

(イ) その暗号資産につき、譲渡についての制限その他の条件として暗号資産交換業者に関する内閣府令（以下「交換業府令」といいます。）第23条第1項第9号に規定する移転制限が付されていること。

(注) 交換業府令第23条第1項第9号に規定する移転制限とは、移転についての制限その他の条件として認定資金決済事業者協会（資金決済に関する法律第2条第22項に規定する認定資金決済事業者協会をいい、暗号資産交換業者（同条第16項に規定する暗号資産交換業者をいいます。以下同じです。）をその会員とするものに限ります。以下同じです。）の規則（金融庁長官の指定するものに限ります。）に定めるものをいいます。なお、金融庁長官の指定する規則は、「移転制限が付された暗号資産の情報提供及び公表に関する規則」（一般社団法人日本暗号資産取引業協会）とされています（令6.3金融告36）。

(ロ) その暗号資産につき、暗号資産交換業者が認定資金決済事業者協会を通じて上記(イ)の譲渡についての制限その他の条件（特定条件）が付されていることを公表するための一定の手続を行っていること。

一定の手続は、暗号資産交換業者が公表等措置を講ずるためのその暗号資産交換業者に対する交換業府令第23条第1項第9号イの要請（下図①）若しくは同号

ロの通知（下図②）又は他の者に対するその他の者が同号口の通知をすることの要請（下図③）とされています（法規26の10②）。なお、同号口の通知は、暗号資産交換業者がその内容を確認することができるものに限ることとされています（法規26の10②）。

（注1） 公表等措置とは、交換業府令第23条第1項第9号に掲げる措置をいい（法規26の10②）、具体的には、移転制限が付され、又は付されることが予定されている暗号資産について、上記の認定資金決済事業者協会の規則の定めるところにより、その種類及び数量、保有者、保有の目的並びに移転制限の期間、方法その他の内容に関する情報をその認定資金決済事業者協会に提供し、かつ、その種類及び数量をその認定資金決済事業者協会のウェブサイトへの掲載その他の適切な方法により公表する措置をいいます（交換業府令23①九）。

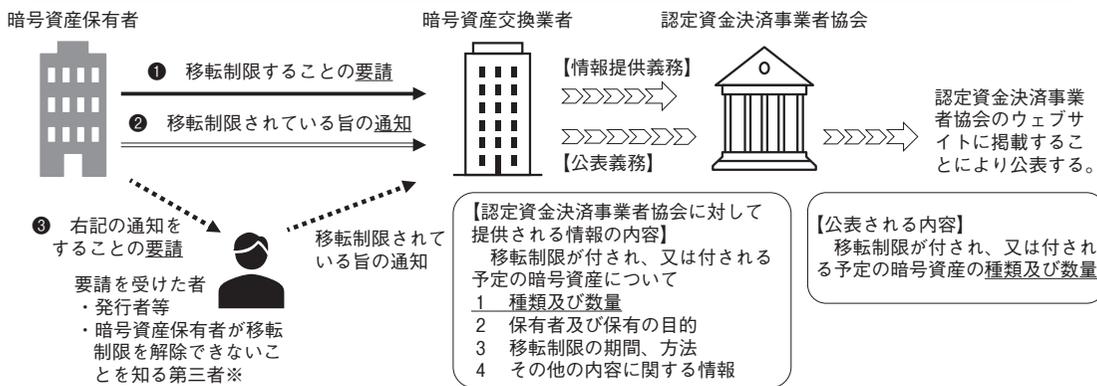
（注2） 「一定の手続を行っていること」が上記(ロ)の要件とされています。したがって、暗号資産交換業者が公表等措置を講じた時点ではなく、内国法人が手続を行った時点でこの要件に該当することになります。これは、

内国法人が上記の要請などの手続を行ってから暗号資産交換業者が公表等措置を講ずるまでにある程度の時間を要すると考えられ、期末時までには手続を行ったにもかかわらず、期末時までには公表等措置が間に合わなかった場合など、法人の責めに帰すべき理由以外の理由で特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなる事態を避けるため、公表等措置が講じられることを前提に、法人が手続を行った時点で要件に該当することとされたものです。なお、移転制限が不十分などの理由により公表等措置が講じられなかった場合には、上記(イ)の要件に該当しないことから手続を行っていたとしても特定譲渡制限付暗号資産には該当しないこととなります。

（注3） 公表等措置を継続する要請をしなかった場合や取りやめる旨の通知を行った場合には、その公表等措置の終了をもって、公表等措置が講じられること的前提がなくなることから、上記(ロ)の要件に該当しないものとなると考えられます。

ロ 特定自己発行暗号資産

特定譲渡制限付暗号資産における公表等措置



※ 暗号資産保有者が移転制限を解除できないことを知る第三者とは、以下の者をいう。

- 暗号資産を信託の信託財産とする措置を講ずる場合におけるその信託の受託者
- 保有者のためにウォレットを管理する者が、そのウォレットを凍結する措置を講ずる場合におけるその管理する者
- マルチ・シグネチャ方式で複数の秘密鍵を保有者と第三者が管理する等の措置を講ずる場合におけるその秘密鍵等を管理する者やその秘密鍵等を用いて署名する者
- 保有者自身が、ロックアップコード等の技術的措置によって、一定期間暗号資産を移転できないようにする措置を講ずる場合におけるその技術的措置の状態を確認することができる者（暗号資産交換業者や信託銀行等）

② 市場暗号資産に該当する特定譲渡制限付暗号資産（自己発行暗号資産を除きます。）……時価法又は原価法

（注1） 自己発行暗号資産とは、自己が発行し、かつ、その発行の時から継続して有する暗号資産をいいます（法61②一ロ）。

（注2） 内国法人が適格合併又は適格分割（適格分割にあつては、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り。）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、その被合併法人又は分割法人がその暗号資産を発行した時においてその暗号資産を発行し、かつ、その発行の時からその移転の時まで継続してその暗号資産を有していたものとみなすこととされています（法118の7⑤）。

（注3） 原価法とは、期末時において有する暗号資産について、その期末時における帳簿価額をもってその暗号資産のその期末時における評価額とする方法をいいます（法61②二ロ）。

簿価額をもってその暗号資産のその期末時における評価額とする方法をいいます（法61②二ロ）。

③ 上記①及び②以外の暗号資産……原価法

この改正により、市場暗号資産（特定自己発行暗号資産を除きます。）であっても、特定譲渡制限付暗号資産に該当する場合には、その特定譲渡制限付暗号資産に該当する市場暗号資産の期末時における評価方法について原価法を採用することにより、期末時価評価の対象外とすることができることとなりました。なお、特定譲渡制限付暗号資産に該当する市場暗号資産が自己発行暗号資産である場合には、期末時における評価方法は原価法のみとなります（法61②二・三）。

(2) 暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出等における暗号資産の種類

暗号資産の1単位当たりの帳簿価額の算出等における暗号資産の種類は、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118の6②）。

① 特定譲渡制限付暗号資産に該当する暗号資

産であって自己発行暗号資産に該当しないもの

- ② 特定譲渡制限付暗号資産に該当する暗号資産であって自己発行暗号資産に該当するもの
- ③ 特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産
- ④ 上記①から③までの暗号資産以外の暗号資産

(3) 自己発行暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産に該当する場合及び該当していた場合の法人税法第61条の規定の適用

内国法人が有する自己発行暗号資産で、特定譲渡制限付暗号資産に該当するもの又は特定譲渡制限付暗号資産に該当していたものについては、特定自己発行暗号資産に該当しないものとみなして、法人税法第61条（第5項及び第7項から第9項までを除きます。）の規定を適用することとされています（法令118の7④）。

(注) 特定譲渡制限付暗号資産の要件における上記(1)①イ(i)の交換業府令第23条第1項第9号に規定する移転制限と特定自己発行暗号資産の発行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との要件における「譲渡についての制限その他の条件」とは、おおむね同様の条件となっていることから、同号に規定する移転制限を付された自己発行暗号資産は、特定自己発行暗号資産の「譲渡についての制限その他の条件を付していること」の要件に該当する場合があります。したがって、発行時から同号に規定する移転制限を付すことにより特定自己発行暗号資産に該当している自己発行暗号資産について、上記(1)①イ(ii)の手続を行った場合には、上記の規定がなければ、その自己発行暗号資産は特定譲渡制限付暗号資産と特定自己発行暗号資産のいずれにも該当することとなり、その自己発行暗号資産について特定譲渡制限付暗号資産か特定自己発行暗号資産のいずれに該当するものとして所得の金額の計算等を行えばよいのか疑義が生ずることが考えられ

ます。この規定は、このように自己発行暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産と特定自己発行暗号資産とのいずれにも該当する場合には、その自己発行暗号資産は特定譲渡制限付暗号資産に該当するものとして、法人税法第61条の規定を適用することを明確にするために設けられたものです。

なお、特定譲渡制限付暗号資産に該当していたものについても特定自己発行暗号資産に該当しないこととされています（法令118の7④）。したがって、特定自己発行暗号資産について上記(1)①イ(ii)の手続を行ったことにより特定譲渡制限付暗号資産に該当することとなり、その後において公表等措置が継続されなかったことにより特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなった場合には、その特定譲渡制限付暗号資産に該当していた暗号資産は、発行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との要件を満たしていたとしても特定自己発行暗号資産に該当することはありません。

(4) 特定譲渡制限付暗号資産の評価の方法の選定手続等

① 選定特定譲渡制限付暗号資産の評価の方法の選定手続

上記(1)②の特定譲渡制限付暗号資産（以下「選定特定譲渡制限付暗号資産」といいます。）の評価の方法の選定手続は、法人税法施行令第118条の6第4項から第6項までの規定を準用することとされています（法令118の9①）。具体的な手続は次のとおりです。

イ 選定特定譲渡制限付暗号資産の評価の方法は、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6④、118の9①）。

ロ 内国法人は、選定特定譲渡制限付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、その選定特定譲渡制限付暗号資産と種類を同じくする選定特定譲渡制限付暗号資産につき、時価法又は原価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6⑤、118の9①)。

(注1) 上記の「選定特定譲渡制限付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6⑤、118の9①)。

(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していた選定特定譲渡制限付暗号資産が収益事業に属する選定特定譲渡制限付暗号資産となった場合……その収益事業に属する選定特定譲渡制限付暗号資産となった日

(ロ) 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選定特定譲渡制限付暗号資産を有していた場合(その選定特定譲渡制限付暗号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)……その該当することとなった日

(ハ) 公共法人又は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選定特定譲渡制限付暗号資産を有していた場合(公益法人等に該当していた普通法人又は協同組合等にあっては、その選定特定譲渡制限付暗号資産がその時の直前において収益事業以外の事業に属していたもの

である場合に限り)……その該当することとなった日

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選定特定譲渡制限付暗号資産と種類を同じくする選定特定譲渡制限付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選定特定譲渡制限付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6⑤ただし書、118の9①)。

(注2) 上記の取得には、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、次の取得を含まないこととされています(法令118の6①—⑥、118の9①)。

(イ) 暗号資産を購入し、若しくは売却し、又は種類の異なる暗号資産に交換しようとする際に一時的に必要なこれらの暗号資産以外の選定特定譲渡制限付暗号資産を取得する場合におけるその取得

(ロ) その取得する選定特定譲渡制限付暗号資産を自己以外の者の計算において有することとなる場合におけるその取得

② 市場暗号資産に該当しない特定譲渡制限付暗号資産の評価の方法の選定手続

内国法人が、特定譲渡制限付暗号資産(自己発行暗号資産を除きます。)の取得をした場合は、これらの特定譲渡制限付暗号資産が市場暗号資産に該当しないときであっても、その特定譲渡制限付暗号資産を選定特定譲渡制限付暗号資産に該当するものとして、上記①の選定手続を行うこととされています(法令118の9②)。

(注1) 上記の「特定譲渡制限付暗号資産(自己発行暗号資産を除きます。)の取得をした場合」には、法人税法施行令第118条の

6 第5項各号に掲げる場合において、当該各号の暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産であるときを含むこととされています（法令118の9②）。

「法人税法施行令第118条の6第5項各号に掲げる場合」とは、次の場合をいいます。

- 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していた暗号資産が収益事業に属する暗号資産となった場合
- ロ 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を有していた場合（その暗号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。）
- ハ 公共法人又は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暗号資産を有していた場合（公益法人等に該当していた普通法人又は協同組合等にあつては、その暗号資産がその時の直前において収益事業以外の事業に属していたものである場合に限り。）

（注2） 上記の取得には、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、次の取得を含まないこととされています（法令118の9②）。

- イ 暗号資産を購入し、若しくは売却し、又は種類の異なる暗号資産に交換しようとする際に一時的に必要なこれらの暗号資産以外の特許譲渡制限付暗号資産を取得する場合におけるその取得
- ロ その取得する特定譲渡制限付暗号資産を自己以外の者の計算において有することとなる場合におけるその取得

これにより、市場暗号資産に該当しない特定譲渡制限付暗号資産を取得した場合には、

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、その特定譲渡制限付暗号資産と種類を同じくする特定譲渡制限付暗号資産につき、時価法又は原価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なります。

③ 選定特定譲渡制限付暗号資産の評価の方法の変更手続

選定特定譲渡制限付暗号資産（上記②により選定特定譲渡制限付暗号資産に該当するものとされたものを含みます。以下③において同じです。）の評価の方法の変更手続は、法人税法施行令第30条（棚卸資産の評価の方法の変更手続）の規定を準用することとされています（法令118の9③）。具体的な手続は次のとおりです。

イ 内国法人は、選定特定譲渡制限付暗号資産につき選定した評価の方法を変更しようとするときは、納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならないこととされています（法令30①、118の9③）。

（注） 上記の「選定特定譲渡制限付暗号資産につき選定した評価の方法」には、上記①又は②により評価の方法を届け出なかった内国法人がよるべきこととされている方法（原価法）を含むこととされています。

ロ 上記イにより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、その新たな評価の方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに、その旨、変更しようとする理由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こととされています（法令30②、118の9③、法規26の11）。

- (イ) 申請をする内国法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
- (ロ) その評価の方法を変更しようとする選

定特定譲渡制限付暗号資産の種類

- (ハ) 現によっている評価の方法及びその評価の方法を採用した日
 - (ニ) 採用しようとする新たな評価の方法
 - (ホ) その他参考となるべき事項
- ハ 税務署長は、上記ロの申請書の提出があった場合において、その申請書を提出した内国法人が次のいずれかに該当するときは、その申請を却下することができることとされています（法令30③、118の9③）。
- (イ) その内国法人が現によっている評価の方法を採用してから相当期間を経過していないとき。
 - (ロ) 変更しようとする評価の方法によってはその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算が適正に行われ難いと認めるとき。
- ニ 税務署長は、上記ロ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（法令30④、118の9③）。
- ホ 上記ロの申請書の提出があった場合において、新たな評価の方法を採用しようとする事業年度終了の日までにその申請につき承認又は却下の処分がなかったときは、同日においてその承認があったものとみなすこととされています（法令30⑤、118の9③）。
- (注) 新たな評価の方法を採用しようとする事業年度について中間申告書を提出すべき内国法人については、上記の事業年度終了の日は、その事業年度（その内国法人が通算子法人である場合には、その事業年度開始の日の属するその内国法人に係る通算親法人の事業年度）開始の日以後6月を経過した日の前日となります（法令30⑤、118の9③）。
- ヘ 次の内国法人がそれぞれ次の日の属する

事業年度において、選定特定譲渡制限付暗号資産につき選定した評価の方法を変更しようとする場合において、その事業年度に係る確定申告書の提出期限までに、その旨及び上記ロ(イ)から(ホ)まで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たときは、その届出書をもって上記ロの申請書とみなし、その届出書の提出をもって上記イの承認があったものとみなすこととされています。この場合には、上記ニは適用されません（法令30⑥、118の9③）。

- (イ) 新たに収益事業を開始した内国法人である公益法人等及び人格のない社団等……その開始した日
- (ロ) 収益事業を行っていない公益法人等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

④ 選定特定譲渡制限付暗号資産に該当することとなった場合の評価方法

上記②により評価の方法の選定の手続を行った特定譲渡制限付暗号資産が選定特定譲渡制限付暗号資産に該当することとなったときは、上記①ロにより届け出た方法（上記③によりその方法の変更の承認を受けた場合には、その変更後の方法）をもって、その暗号資産について選定した評価の方法とすることとされています（法令118の9④）。

期末時において市場暗号資産に該当しない特定譲渡制限付暗号資産は、原価法により評価した金額をもってその期末時における評価額とすることとされていますが、この規定により、その後の事業年度の期末時においてその特定譲渡制限付暗号資産が市場暗号資産に該当することとなった場合には、その選定した方法により評価した金額をもってその期末時における評価額とすることとなります。

- (5) 暗号資産の区分変更等によるみなし譲渡
内国法人が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こと等の一定の事実が生じたときは、その生じた事実の区分に応じて、その暗号資産を譲渡し、かつ、その暗号資産を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61⑥）。みなし譲渡を認識する一定の事実、その場合における譲渡損益の認識方法については、次のとおりとされています。

(注) 改正前においても、内国法人が事業年度終了の時に自己の計算において有する市場暗号資産に該当しない暗号資産がその事業年度のいずれかの時において市場暗号資産に該当していた場合又は内国法人が自己の計算において有する特定自己発行暗号資産に該当する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場合には、その暗号資産を譲渡し、かつ、再度取得したものとみなすこと（みなし譲渡）とされてきましたが、今回の改正により、暗号資産の区分に特定譲渡制限付暗号資産が追加されたことに伴い、みなし譲渡を認識すべき事実及びその事実が生じた場合の譲渡損益の計算について整理されたものです。これまでみなし譲渡を認識していた事実とその場合の所得の金額の計算の方法については、改正前から変更はありません。

① 上記の一定の事実は、次のとおりとされています（法令118の11①）。

イ 内国法人の有する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こと。

ロ 内国法人の有する暗号資産について次の事実のいずれかが生じたこと。なお、その暗号資産がその事業年度開始の時からその事実が生ずる直前の時（その事実が次のハ）の事実である場合には、その事業年度終了の時）までの期間内のいずれかの時において市場暗号資産に該当するもの（以下「2号暗号資産」といいます。）である場合に限るものとされ、その暗号資産がその直前

の時に特定自己発行暗号資産に該当するものである場合を除くこととされています。

(イ) その暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産に該当することとなったこと。

(ロ) その暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと（その暗号資産がその事業年度開始の時からその該当しないこととなった時までの期間内のいずれかの時において時価法選定特定譲渡制限付暗号資産に該当するものであった場合に限り）。

(注1) 「特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと」には、暗号資産の移転制限を解除した場合、公表等措置の継続の要請をしなかったこと又は公表等措置を取りやめる旨の通知をしたことにより公表等措置が取りやめとなった場合等が該当するものと考えられます。

(注2) 時価法選定特定譲渡制限付暗号資産とは、特定譲渡制限付暗号資産であって時価評価金額をもってその事業年度終了の時の評価額とするものをいいます。

ハ) その暗号資産がその評価の方法の変更により時価法選定特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと。

(ニ) その暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと（ロ）の事実を除きます。）。

ハ 内国法人の有する暗号資産であって2号暗号資産に該当しないものについて次の事実のいずれかが生じたこと（その暗号資産がその事実の生ずる直前の時において特定自己発行暗号資産に該当するものである場合を除きます。）。

(注) 「2号暗号資産に該当しない」とは、その暗号資産がその事業年度開始の時からその事実の生ずる直前の時までの期間内

のいずれかの時において市場暗号資産に該当していたことがないこと、すなわち、その暗号資産がその事業年度開始の時からその事実の生ずる直前の時までの期間内のいずれの時においても市場暗号資産に該当していないことを意味します。

(イ) その暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産に該当することとなったこと。

(ロ) その暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと。

ニ 内国法人の有する暗号資産がその事業年度の期間内のいずれかの時において市場暗号資産に該当しないこととなったこと（次のいずれかの場合に該当する場合を除きます。）。

(イ) その暗号資産がその事業年度終了の時において市場暗号資産、特定譲渡制限付暗号資産（その事業年度の期間内のいずれかの時において時価法選定特定譲渡制限付暗号資産に該当していたものを除きます。）又は特定自己発行暗号資産に該当するものである場合

(ロ) その暗号資産にその事業年度の期間内のいずれかの時において上記ロの事実が生じ、その生じた時においてその暗号資産が市場暗号資産に該当しないものであった場合

(注) 「上記ロの事実」からは、上記ロ(イ)の事実を除くこととされています。また、その事業年度の期間内に「上記ロの事実」が2以上生じた場合には、その生じた時のうち最も遅い時が上記の「その生じた時」となります。

(ハ) その暗号資産にその事業年度の期間内のいずれかの時において上記ロ(ハ)の事実が生じた場合

② 内国法人が上記①イ、ロ(ニ)又はハの事実が生じた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は、その事実が生じた時において、その暗号資産をその生じた

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ています（法令118の11②）。

なお、内国法人が自己の計算において有する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場合については、上記①イの事実として整理され、この場合には上記により各事業年度の所得の金額を計算することとされています（法令118の11①—②）。したがって、改正前（旧法令118の11）から変更はありません。

③ 内国法人が上記①ロ(イ)から(ハ)まで又はニの事実が生じた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は、その事実が生じた時において、その有する期末保有暗号資産等（直近売買価格等公表日の翌日からその事業年度終了の日までの間にその暗号資産（上記①ニの事実が生じた暗号資産に該当するものに限り。）と種類及び上記(2)の区分を同じくする暗号資産の取得をしていた場合には、その取得をした数量に相当するものを除きます。以下「期末保有暗号資産等」といいます。）を次のいずれかの金額に期末保有暗号資産等の数量を乗じて計算した金額により譲渡し、かつ、その期末保有暗号資産等をその金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ています（法令118の11③）。

(注1) 上記の「その事実が生じた時」は、上記①ロ(イ)又はニの事実が生じた場合には、その事実が生じた時の属する事業年度終了の時とされています。

(注2) 上記の「直近売買価格等公表日」とは、価格等公表者によってその日における上記①ロ(イ)から(ハ)まで又はニの事実が生じた暗号資産の最終の売買価格等が公表された日で次の暗号資産の区分に応じそれ

ぞれ次の日をいいます（法令118の11⑤）。

イ 上記①ロ(イ)又は(ロ)の事実が生じた暗号資産に該当するもの……その事実が生じた日前の日のうちその事実が生じた日に最も近い日

ロ 上記①ロ(イ)又は(ロ)の事実が生じた暗号資産に該当するもの……その事業年度終了の日前の日のうちその終了の日に最も近い日

(注3) 上記の取得には、適格合併による被合併法人からの引継ぎを含むものとし、適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配で残余財産の全部の分配に該当しないものによる分割法人、現物出資法人又は現物分配法人からの取得及び法人税法施行令第118条の6第6項各号に掲げる取得（上記(4)①ロ（注2）(イ)及び(ロ)の取得）を含まないこととされています（法令118の11③）。

イ 価格等公表者によって公表された直近売買価格等公表日における期末保有暗号資産等の最終の売買の価格

(注) 価格等公表者とは、法人税法施行令第118条の8第1項第3号に規定する価格等公表者（上記1(2)④イ（注）をご参照ください。）をいいます。

ロ 価格等公表者によって公表された直近売買価格等公表日における期末保有暗号資産等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暗号資産の価格等公表者によって公表された直近売買価格等公表日における最終の売買の価格を乗じて計算した金額

なお、内国法人が移動平均法によりその1単位当たりの帳簿価額を算出する期末保有暗号資産等であって上記①ニの事実が生じた暗号資産に該当するものについて上記③により所得の金額を計算する場合において、直近売買価格等公表日の翌日からその事業年度終了の日までの間にその期末保有暗号資産等と種

類及び上記(2)の区分を同じくする暗号資産の取得をしていたときは、その期末保有暗号資産等の上記の譲渡に係る原価の額は、直近売買価格等公表日における1単位当たりの帳簿価額にその期末保有暗号資産等の数量を乗じて計算した金額とすることとされています（法令118の11④）。

4 適用関係

上記3の改正は、法人の令和6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9①、改正法令附則6①②）。

また、みなし特定自己発行暗号資産を引き続き特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産とみなすこととする経過措置が講じられています（改正法附則9②）。なお、対象となる暗号資産は、その暗号資産を有する法人が発行し、かつ、令和5年4月1日の属する事業年度（以下「令和5年改正事業年度」といいます。）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譲渡についての制限が付されているものに限ることとされています（改正法附則9②、改正法令附則6③）。

(注) 上記の「みなし特定自己発行暗号資産」とは、令和5年改正事業年度終了の時において有する暗号資産でその時においてその全てに譲渡についての制限その他の条件が付されているものに該当するものとして令和5年改正法附則第12条第2項の規定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をいいます。なお、このみなし特定自己発行暗号資産は、譲渡の制限その他の条件が付されていることとの要件を継続して満たしている場合には令和5年改正事業年度後の各事業年度においても特定自己発行暗号資産とみなすこととされており（令和5年改正法附則12③）、上記の経過措置は、この経過措置と同様のものです。

二 新たな公益信託制度の創設に伴う措置

1 改正の背景及び趣旨

(1) 公益信託制度改革の経緯

公益信託は、民間の資金を活用して公益的活動を行う手段として、公益法人、特に公益財団法人と類似の社会的機能を果たしてきましたが、公益信託制度は大正11年の旧信託法（大正11年法律第62号）の制定以来抜本的な見直しが行われておらず、主務官庁ごとに許可基準が異なる場合があること等、旧公益法人と同様の主務官庁による許可制に対する問題点や、許可審査基準や税法の規定（昭和62年度税制改正において創設）の存在により、信託事務が助成金の支給等に、信託財産として受け入れる資産が金銭に、事実上限定されていること等が指摘されていました。

一方、公益信託制度の見直しについては、平成18年の旧信託法の全面的な見直しの際には、既に進行していた公益法人制度の見直しの動向を踏まえる必要があるとされたことにより、実質的な改正は行われず、「公益信託制度については、公益法人と社会的に同様の機能を営むものであることにかんがみ、先行して行われた公益法人制度改革の趣旨を踏まえつつ、公益法人制度と整合性のとれた制度とする観点から、遅滞なく、所要の見直しを行うこと。」（信託法案及び信託法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案附帯決議・五（衆議院・参議院））とされましたが、公益法人制度の改正の経過等を受けて議論が再開され、平成31年2月に、法務省の法制審議会において、公益信託の信託事務及び信託財産の範囲の拡充、公益信託の受託者の範囲の拡充並びに主務官庁による許可・監督制の廃止を骨格とする「公益信託法の見直しに関する要綱」が取りまとめられ、法務大臣に答申されました。その後、具体的な認可事務を担う機関を決定する調整プロセスに時間を要し

たこと等から具体的な法案提出には至っていませんでしたが、「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画（令和4年6月7日閣議決定）」及び「経済財政運営と改革の基本方針2022（令和4年6月7日閣議決定）」に基づき、民間による社会的課題解決に向けた公益的活動の活性化の一環として、公益認定の基準をはじめとする公益法人制度の在り方の見直しとともに、令和4年10月より新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議において議論されることとなり、同会議の「最終報告（令和5年6月2日）」において、「当該答申（引用注：上記「公益信託法の見直しに関する要綱」）を踏まえ、公益信託制度を公益認定制度に一元化し、公益法人認定法と共通の枠組みで公益信託の認可・監督を行う仕組みとすることで、民間による公益的活動に関する選択肢を多様化し、活性化するための環境を整備する。」こととされたところです。

これらを受けて、企業や国民が公益的活動を展開していく手段として公益信託を広く活用できるようにするとの観点から、公益信託の引受けの許可及びこれに対する監督を主務官庁の裁量により行うこととしていた公益信託に関する制度を改め、公益信託の認可及びこれに対する監督を公益認定等委員会等の関与の下で内閣総理大臣又は都道府県知事が行う制度を創設する等の措置を講ずるための「公益信託に関する法律案」が、第213回国会に提出され、令和6年5月14日に衆議院において可決・成立し、同月22日に法律第30号として公布されています。

なお、公益信託に関する法律の施行期日は、原則として、同法の公布の日（令和6年5月22日）から起算して2年を超えない範囲内において政令で定める日とされています。その政令は、今後定められますが、具体的な施行時期は、令和8年4月となることが予定されています。

(2) 改正の趣旨

新たな公益信託制度においては、公益信託の認可・監督の仕組みを公益法人制度と整合的にすることに加え、上記(1)のとおり、信託事務及び信託財産の範囲が実質的に拡充され、美術館の運営等の事業型の信託事務も行うことができるようになるとともに、受託者の主体は、税法の規定で限定されている信託会社等以外の法人や自然人についても、認可基準等に適合する限り認められることとされました。今般の税制措置は、先行する公益法人制度や改正前の（認定）特定公益信託制度との整合性等の観点から、公益信託に係る課税上の取扱いを整備するものです。

具体的には、新たな公益信託制度においては、公益信託の認可基準が、

- ・ 公益信託は、公益事務を行うことのみを目的とするものであること、
- ・ 公益信託の受託者がその公益信託に係る信託事務（以下「公益信託事務」といいます。）を適正に処理するのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること、
- ・ その存続期間を通じて公益信託事務が処理されることが見込まれること、
- ・ 公益信託の信託管理人が受託者による公益信託事務の適正な処理のため必要な監督をするのに必要な能力を有するものであること、
- ・ 公益法人制度と整合的な財務規律（公益信託事務についての収支均衡や使途不特定財産額の保有制限等）に適合することが見込まれること、
- ・ 信託の終了時に類似の公益目的を有する他の公益信託の受託者等に残余財産を帰属させる旨の定めを信託行為に置かなければならないこと、

等とされるとともに、認可後においてもその財務規律等を遵守すべきこととされています。また、公益法人制度と整合的となるよう、公益信託の認可及び認可後の監督は、民間有識者で構成される公益認定等委員会（都道府県の場合は

合議制の機関）の答申に基づき、行政庁が一元的に行うこととされています。

このような仕組みを前提とすれば、改正前の特定公益信託の証明や認定特定公益信託の認定における運営の公正性や確実性、業績の持続性等の要件は全て満たしていると考えられます。さらに、公益信託の受託者は、公益法人における公益目的事業に相当する信託事務である公益事務として、美術館の運営等の事業型の信託事務を行えるようになりますが、上記のとおり、公益信託事務に係る収入とその実施に要する適正な費用との均衡を図るよう信託事務を処理することが求められることから、公益信託事務に係る収支差額が一時的に生ずる計算期間があったとしても恒常的には生じ得ない収支構造であることが制度上確保されているといえます。また、公益信託は、公益事務のみを目的とするものであることとされ、その受託者は、公益法人における公益目的事業以外の事業に相当する信託事務を行えないことから、公益法人と異なり、収益事業から生ずる所得についての課税関係を考慮する必要がないこととなります。

これらの観点を踏まえ、下記2の措置については、改正前の特定公益信託と同様に、その公益信託事務から生ずる所得の全てを非課税とし、下記3の措置については、主務官庁の許可、税法の規定による証明等を前提とした改正前の特定公益信託制度と異なり、段階的な措置内容ではなく、行政庁の認可を受けることにより公益信託とされれば、公益信託の信託財産とするために支出した寄附金の額について、一律に別枠の損金算入限度額の対象とすることとされました。

(注) 公益信託は、

- ・ 上記のとおり、公益信託の受託者は、公益法人における収益事業等に相当する信託事務を行えないこと、
- ・ 行政庁による認可の取消しは信託の終了事由に該当し、清算手続が開始することとされており、公益法人制度における公益財

団法人と一般財団法人の関係のような2類型の仕組みとはなっていないこと、等から、公益法人税制とは異なり、みなし寄附金制度や公益法人等が普通法人等に移行する場合の規定等は、措置されていません。

(参考) 公益信託に関する法律(令和6年法律第30号)(抄)

(定義)

第2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 一 公益信託 この法律の定めるところによりする受益者の定め(受益者を定める方法の定めを含む。第4条第3項において同じ。)のない信託であって、公益事務を行うことのみを目的とするものをいう。
- 二 公益事務 学術の振興、福祉の向上その他の不特定かつ多数の者の利益の増進を目的とする事務として別表各号に掲げる事務をいう。

(行政庁)

第3条 この法律における行政庁は、次の各号に掲げる公益信託の区分に応じ、当該各号に定める内閣総理大臣又は都道府県知事とする。

- 一 次に掲げる公益信託 内閣総理大臣
 - イ 公益事務を2以上の都道府県の区域内において行う旨を信託行為で定めるもの
 - ロ 国の事務又は事業と密接な関連を有する公益事務であって政令で定めるものを行うもの
- 二 前号に掲げる公益信託以外の公益信託 その公益事務を行う区域を管轄する都道府県知事

(公益信託の要件)

第4条 省略

2 公益信託の信託行為においては、公益事務を行うことのみを目的とする旨のほか、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 公益信託の名称(公益信託という文字を用いるものに限る。第7条第2項第1号において同じ。)

二 信託管理人(信託法第4章第4節第1款の信託管理人をいう。以下同じ。)となるべき者を指定する定め

三 帰属権利者(信託法第182条第1項第2号に規定する帰属権利者をいう。第8条第13号において同じ。)となるべき者(委託者を除く。)を指定する定め

四 省略

3 省略

第6条 公益信託は、行政庁の認可を受けなければ、その効力を生じない。

(公益信託認可の申請)

第7条 公益信託の受託者となろうとする者は、前条の認可(以下「公益信託認可」という。)を申請しなければならない。

2・3 省略

(公益信託認可の基準)

第8条 行政庁は、公益信託認可の申請に係る公益信託が次に掲げる基準(その信託行為において信託財産が寄附により受け入れた金銭又は預貯金、国債その他これらに準ずる資産(いずれも内閣府令で定める要件に該当するものに限る。))に限られる旨及び当該信託財産(その信託財産に帰せられる収益を含む。)について内閣府令で定める方法によつてのみ支出する旨を定める公益信託(第16条第1項において「特定資産公益信託」という。)にあっては、第8号から第10号までに掲げる基準を除く。第30条第2項第1号において同じ。)に適合すると認めるときは、公益信託認可をするものとする。

一 公益事務を行うことのみを目的とするものであること。

二 その受託者が公益信託事務を適正に処理するのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること。

三 その信託管理人が受託者による公益信

託事務の適正な処理のため必要な監督をするのに必要な能力を有するものであること。

四 公益信託に係る信託行為の内容を証する書面、事業計画書及び収支予算書の内容に照らし、その存続期間を通じて公益信託事務が処理されることが見込まれるものであること。

五 受託者がその公益信託事務を処理するに当たり、委託者、受託者、信託管理人その他の政令で定める公益信託の関係者に対し信託財産を用いて特別の利益を与えるものでないこと。

六・七 省略

八 その処理する公益信託事務について、第16条第1項の規定による収支の均衡が図られるものと見込まれるものであること。

九 その公益信託事務の処理に係る費用に対する公益事務の実施に係る費用の割合として内閣府令で定めるところにより算定される割合（第16条第2項において「公益事務割合」という。）が公益事務の実施の状況その他の事情を勘案して内閣府令で定める割合（同項において「基準割合」という。）以上となると見込まれるものであること。

十 その公益信託事務を処理するに当たり、第17条第2項に規定する使途不特定財産額が同条第1項の制限を超えないと見込まれるものであること。

十一 公益信託報酬（公益信託に係る信託報酬（信託法第54条第1項に規定する信託報酬をいう。）及び信託管理人の報酬（同法第127条第3項に規定する報酬をいう。）をいう。第19条において同じ。）について、内閣府令で定めるところにより、当該公益信託の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支払基準を定めているものであ

ること。

十二 省略

十三 当該公益信託の目的とする公益事務（以下この号において「対象公益事務」という。）と類似の公益事務をその目的とする他の公益信託の受託者若しくは対象公益事務と類似の公益目的事業をその目的とする公益法人若しくは次に掲げる法人又は国若しくは地方公共団体を帰属権利者とする旨を信託行為に定めているものであること。

イ～ト 省略

（公益信託事務の収入及び費用等）

第16条 公益信託（特定資産公益信託を除く。次項及び次条において同じ。）の受託者は、その公益信託事務を処理するに当たっては、内閣府令で定めるところにより、当該公益信託事務に係る収入をその実施に要する適正な費用（当該公益信託事務を充実させるため将来において必要となる資金として内閣府令で定める方法により積み立てる資金を含む。）に充てることにより、内閣府令で定める期間において、その収支の均衡が図られるようにしなければならない。

2 公益信託の受託者は、公益事務割合が基準割合以上となるように公益信託事務を処理しなければならない。

（使途不特定財産額の保有の制限）

第17条 公益信託の毎信託事務年度の末日における使途不特定財産額は、当該公益信託の受託者が公益信託事務を翌信託事務年度においても処理するために必要な額として、当該信託事務年度前の信託事務年度において行った公益信託事務の処理に要した費用の額（その保有する信託財産の状況及び公益信託事務の態様に応じ当該費用の額に準ずるものとして内閣府令で定めるものの額を含む。）を基礎として内閣府令で定めるところにより算定した額を超えてはならない。

2 前項に規定する「使途不特定財産額」とは、

公益信託の受託者による信託財産の管理の状況又は当該信託財産の性質に鑑み、公益信託事務のために現に使用されておらず、かつ、引き続き公益信託事務のために使用されることが見込まれない信託財産（災害その他の予見し難い事由が発生した場合においても公益信託事務を継続的に行うため必要な限度において保有する必要があるものとして内閣府令で定める要件に該当するもの（次項において「公益信託事務継続予備財産」という。）を除く。）として内閣府令で定めるものの価額の合計額をいう。

3 省 略

（公益信託の終了事由等）

第23条 公益信託は、信託法第163条の規定によるほか、第30条第1項又は第2項の規定により公益信託認可が取り消された場合に終了する。

2 公益信託においては、信託法第164条の規定にかかわらず、信託行為に別段の定めがあるときを除き、委託者及び信託管理人の合意により、公益信託を終了することはできない。

（残余財産の帰属）

第27条 公益信託の信託行為における第4条第2項第3号の定めにより残余財産の帰属が定まらないときは、信託法第182条第2項及び第3項の規定にかかわらず、残余財産は、国庫（都道府県知事が行政庁である場合にあっては、当該都道府県）に帰属する。

附 則

（公益信託に関する法律の適用等に関する経過措置）

第2条 省 略

2 この法律による改正前の公益信託ニ関スル法律（以下この項並びに附則第4条第3項及び第8条第2項において「旧公益信託法」という。）第1条に規定する公益信託で施行日前に旧公益信託法第2条第1項の許可（次条において「旧公益信託許可」とい

う。）を受けてその効力が生じたもの（附則第4条第1項、第5条第1項及び第21条において「旧法公益信託」という。）については、施行日から起算して2年を経過する日までの間（附則第4条第1項及び第2項並びに第17条第1項において「移行期間」という。）は、なお従前の例による。

（旧公益信託の新法の規定による公益信託への移行）

第4条 旧法公益信託及び信託法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成18年法律第109号。以下「信託法整備法」という。）第2条の規定によりなお従前の例によることとされた信託法整備法第1条の規定による改正前の信託法（大正11年法律第62号。第3項及び附則第8条第2項において「旧信託法」という。）第66条に規定する公益信託（以下この項において「旧信託法公益信託」という。）は、移行期間内において、新法第3条に規定する行政庁（以下「行政庁」という。）の認可（以下「移行認可」という。）を受けた場合には、新法第7条第1項に規定する公益信託認可（附則第12条において「公益信託認可」という。）を受けたものとして新法の規定による公益信託となることができる。この場合において、移行期間内に当該移行認可を受けていない旧法公益信託及び旧信託法公益信託（以下「旧公益信託」という。）は、移行期間が満了する日に終了するものとする。

2・3 省 略

（旧公益信託の清算に関する経過措置）

第5条 旧法公益信託が前条第1項後段の規定により終了した場合における清算については、なお従前の例による。

2 前項及び信託法整備法第2条の規定にかかわらず、前条第1項後段の規定により終了した旧公益信託については、その信託行為の定めるところにより残余財産の帰属が定まらないときは、新法第27条の規定を適

用する。

(旧公益信託の公益信託への移行)

第12条 移行認可を受けた旧公益信託については、移行認可を公益信託認可とみなして、移行認可があった日以後、新法の規定を適用する。

別表(第2条関係)

- 一 学術及び科学技術の振興を目的とする事務
- 二 文化及び芸術の振興を目的とする事務
- 三 障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事務
- 四 高齢者の福祉の増進を目的とする事務
- 五 勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事務
- 六 公衆衛生の向上を目的とする事務
- 七 児童又は青少年の健全な育成を目的とする事務
- 八 勤労者の福祉の向上を目的とする事務
- 九 教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事務
- 十 犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事務
- 十一 事故又は災害の防止を目的とする事務
- 十二 人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事務
- 十三 思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事務
- 十四 男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事務
- 十五 国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事務
- 十六 地球環境の保全又は自然環境の保護

及び整備を目的とする事務

- 十七 国土の利用、整備又は保全を目的とする事務
- 十八 国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事務
- 十九 地域社会の健全な発展を目的とする事務
- 二十 公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事務
- 二十一 国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事務
- 二十二 一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事務
- 二十三 前各号に掲げるもののほか、公益に関する事務として政令で定めるもの

2 信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属等

(1) 改正前の制度の概要

- ① 公益信託の信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属

信託は、一般的に受託者が受益者のために信託財産の管理又は処分を行う制度ですが、現行の信託税制においては、課税の公平・中立性の確保、多様な信託の種類への課税上の対応、租税回避の防止等の観点から、課税方法が、原則として、①信託収益の発生時に受益者等に課税する方法、②信託収益を現実に受領した時に受益者又は受給者に課税する方法、③信託段階において受託者を納税義務者として課税する方法に区分されています。

イ 特定公益信託

特定公益信託については、受託者に対しては課税せず、信託財産の給付時にその給付を受ける者に対し課税することとされており、上記②の方法が採られています。

(注1) 特定公益信託の詳細については、下記3(1)④をご参照ください。

具体的な規定では、次のとおりとされています。

信託の受益者等はその信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、その信託財産に帰せられる収益及び費用はその受益者等の収益及び費用とみなして、法人税法の規定を適用することとされています(法法12①②)。

ただし、特定公益信託の信託財産に属する資産及び負債並びにその信託財産に帰せられる収益及び費用については、この限りでないこととされています(法法12①ただし書)。したがって、特定公益信託については、この規定により、上記①の方法から除外されることとなります。

また、法人が受託者となる特定公益信託の信託財産に属する資産及び負債並びにその信託財産に帰せられる収益及び費用は、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、その法人の資産及び負債並びに収益及び費用でないものとみなして、法人税法の規定を適用することとされています(法法12③)。したがって、特定公益信託については、上記③の方法による課税からも除外され、上記②の方法により課税されることとなります。

(注2) 受益者等とは、受益者(受益者としての権利を現に有するものに限り、及び信託の変更をする権限を現に有し、かつ、その信託の信託財産の給付を受けることとされている者(受益者を除きます。)(みなし受益者)をいいます(法法12①②、法令15①～③)。下記②においても同様です。

信託法においては、委託者は信託行為に別段の定めがない限り信託の変更をする権限を有することとされ、信託行為に残余財産受益者又は帰属権利者

の指定に関する定めがなければ委託者を帰属権利者として指定する旨の定めがあったものとみなすこととされています(信託法145①、182②)ので、このような場合には委託者がみなし受益者に該当することとなります。

ロ 特定公益信託以外の公益信託

特定公益信託以外の公益信託については、上記①から③までの方法ではなく、例外的に、信託収益の発生時に委託者等に課税する方法が採られています。

具体的な規定では、次のとおりとされています。

公益信託(特定公益信託を除きます。)の委託者又はその相続人その他の一般承継人(委託者等)はその公益信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、その信託財産に帰せられる収益及び費用はその委託者等の収益及び費用とみなして、法人税法の規定を適用することとされています(法法附則19の3①)。

(注) 公益信託とは、公益信託ニ関スル法律第1条に規定する公益信託をいい、具体的には、受益者の定め(受益者を定める方法の定めを含みます。)のない信託のうち学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他公益を目的とするものであって、主務官庁の許可を受けたものをいうこととされています。下記②についても同様です。

この例外的な取扱いは、平成19年度税制改正における信託税制の改正の際、上記1(1)で示した「信託法案及び信託法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案附帯決議・五(衆議院・参議院)」の内容を考慮し、法人税法の附則において、当面の間の措置として、平成19年度税制改正前の公益信託と同様の取扱いとなるよう規定が設けられたことによるものです。

② 法人課税信託の範囲における公益信託の取扱い

法人課税信託の信託財産に帰せられる所得に対しては、受託者段階で受託者の固有財産に帰せられる所得とは区別して法人税を課税する（上記①❶）こととされており（法法4の2）、その法人課税信託の範囲は、次のイからホまでに掲げる信託とされています。ただし、特定公益信託については、ロの受益者等が存しない信託に該当しますが、上記①のとおり、受託者に対しては課税せず、信託財産の給付時にその給付を受ける者に対し課税することとするため、この法人課税信託の範囲からは除くこととされています（法法2二十九の二）。

イ 受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託

ロ 受益者等が存しない信託

ハ 法人を委託者とする信託で一定のもの

ニ 投資信託

ホ 特定目的信託

（注） 特定公益信託の詳細については、下記3(1)④をご参照ください。

また、公益信託（特定公益信託を除きます。）については、上記①ロの課税方法を採ることとされているため、法人課税信託であるロの受益者等が存しない信託に該当しないものとされています（法法附則19の3②）。この取扱いは、上記①ロと同様の理由により設けられているものです。

すなわち、全ての公益信託が法人課税信託に該当しないこととされています。

(2) 改正の内容

- ① 新たな公益信託制度における公益信託の信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属

新たな公益信託制度における公益信託の信託財産に帰せられる収益及び費用については、委託者及び受託者の段階で法人税を課税しないこととされました。すなわち、改正前の特定公益信託と同様（上記(1)①イ）の方法が採

られることとなります。

具体的には、公益信託に関する法律（以下「公益信託法」といいます。）第2条第1項第1号に規定する公益信託の信託財産に属する資産及び負債並びにその信託財産に帰せられる収益及び費用については、信託の受益者等はその信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、その信託財産に帰せられる収益及び費用はその受益者等の収益及び費用とみなして、法人税法の規定を適用することとされる取扱いから除かれる（法法12①ただし書）とともに、法人が受託者となる公益信託の信託財産に属する資産及び負債並びにその信託財産に帰せられる収益及び費用は、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、その法人の資産及び負債並びに収益及び費用でないものとみなして、法人税法の規定を適用することとされました（法法12③）。

また、この改正に合わせて、上記(1)①ロの特定公益信託以外の公益信託についての取扱いは廃止することとされました（旧法法附則19の3①）。

（注1） 公益信託法第2条第1項第1号に規定する公益信託とは、公益信託法の定めるところによりする受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含みます。）のない信託であって、公益事務を行うことのみを目的とするものをいいます。詳細は、下記3(2)②イをご参照ください。

（注2） 公益事務とは、学術の振興、福祉の向上その他の不特定かつ多数の者の利益の増進を目的とする事務として公益信託法別表に掲げる事務をいいます（公益信託法2①二）。

（注3） 関係法令については、上記1の（参考）をご参照ください。

- ② 法人課税信託の範囲における新たな公益信託制度における公益信託の取扱い
公益信託の課税方法が上記①のとおりとさ

れたことから、改正前の特定公益信託と同様（上記(1)②）に、公益信託を法人課税信託の範囲から除くこととされました（法法2二十九の二）。

また、この改正に合わせて、上記(1)②の特定公益信託以外の公益信託についての取扱いが廃止することとされました（旧法法附則19の3②）。

（注1）公益信託は、受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含みます。）のない信託である（すなわち、受益者が存しない）（公益信託法2①一）とともに、委託者が帰属権利者になることができないこととされている（すなわち、みなし受益者が存しない）（公益信託法4②三）ため、受益者等が存しない信託に該当する信託であることから、上記の改正を行うこととされました。

（注2）関係法令については、上記1の（参考）をご参照ください。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、公益信託法の施行の日以後に効力が生ずる公益信託（移行認可を受けた信託を含みます。）について適用し、同日前に効力が生じた公益信託法による改正前の公益信託ニ関スル法律第1条に規定する公益信託（移行認可を受けたものを除きます。）については、従前どおりとされています（改正法附則7）。

（注1）公益信託法の施行の日は、公益信託法の公布の日（令和6年5月22日）から起算して2年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（公益信託法附則1）、その政令は、今後定められます。

（注2）移行認可とは、公益信託法附則第4条第1項に規定する移行認可をいい（改正法附則2）、具体的には、公益信託法第3条に規定する行政庁の認可をいうこととされています。

旧制度下の公益信託について公益信託法附則

では、公益信託法による改正前の公益信託ニ関スル法律（以下「旧公益信託法」といいます。）第1条に規定する公益信託で公益信託法の施行の日前に旧公益信託法第2条第1項の許可を受けてその効力が生じたもの（以下「旧法公益信託」といいます。）については、同日から起算して2年を経過する日までの期間（以下「移行期間」といいます。）内に移行認可を受けた場合には、公益信託法の規定による公益信託となることができることとされ、移行期間内に移行認可を受けていない旧法公益信託は、移行期間が満了する日に終了するものとされている（公益信託法附則4①）とともに、その移行認可を受けていない段階においては、主務官庁の監督下に置かれることを含め、その取扱いは従来どおりとされています（公益信託法附則2②、5①）。

したがって、旧法公益信託については、移行認可を受けるまでの期間は、上記の従前どおりとされる経過措置が適用されますが、移行認可があった日以後は、公益信託法の規定が適用されるため（公益信託法附則12）、上記のとおり、公益信託法の施行の日以後に効力が生ずる公益信託に含むこととされ、法人税法本則（上記(2)）が適用されることとなります。

（注3）関係法令については、上記1の（参考）をご参照ください。

3 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

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、法人税法別表第2に掲げる労働者協同組合、協同組合等及び人格のない社団等（口の法人を除きます。）

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

(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。下記③についても同様です。

- 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、マンション敷地売却組合及び敷地分割組合

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

- ハ 公益法人等（イ及びロの法人を除きます。）

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

(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に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。

- イ 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

- ロ 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

(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イ及びロ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）。ただし、公益法人等が支出した寄附金の額については、この措置の対象外とされています（法法37④ただし書）。

(注) 公益法人等からは、法人税法別表第2に掲げる一般社団法人、一般財団法人及び労働者協同組合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は除かれます。下記④についても同様です。

- イ 普通法人、法人税法別表第2に掲げる労働者協同組合、協同組合等及び人格のない社団等（ロの法人を除きます。）

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

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、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、日本赤十字社及び福島国際研究教育機構
 - ・ 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
- ④ 特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額の損金算入

内国法人が特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額は、寄附金の額とみなして損金不算入額の計算をすることとされています（法法37⑥）。この場合において、認定特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額は、上記③の特定公益増進法

人に対する寄附金の額に含むこととされています（法法37⑥後段）。したがって、認定特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額については、特定公益増進法人に対する寄附金の額と共通の限度額の範囲内で、上記①とは別に損金算入できることとなります。また、公益法人等が支出したものについては、上記③と同様に、措置の対象外となります。

特定公益信託とは、公益信託で信託の終了の時における信託財産がその信託財産に係る信託の委託者に帰属しないこと及びその信託事務の実施につき一定の要件を満たすものであることにつき主務大臣の証明を受けたものをいいます（法法37⑥、法令77の4①②、法規23の4①）。

（注1） 公益信託とは、公益信託ニ関スル法律第1条に規定する公益信託をいい、具体的には、受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含みます。）のない信託のうち学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他公益を目的するものであって、主務官庁の許可を受けたものをいうこととされています。

（注2） 一定の要件とは、次の事項が信託行為において明らかであり、かつ、受託者が信託会社（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。）であることとされています。

イ その公益信託の終了（信託の併合による終了を除きます。ロにおいて同じです。）の場合において、その信託財産が国若しくは地方公共団体に帰属し、又はその公益信託が類似の目的のための公益信託として継続するものであること。

ロ その公益信託は、合意による終了ができないものであること。

ハ その公益信託の受託者がその信託財産として受け入れる資産は、金銭に限られるものであること。

ニ その公益信託の信託財産の運用は、次の方法に限られるものであること。

(イ) 預金又は貯金

(ロ) 国債、地方債、特別の法律により法人の発行する債券又は貸付信託の受益権の取得

(ハ) 合同運用信託の信託（貸付信託の受益権の取得を除きます。）

ホ その公益信託につき信託管理人が指定されるものであること。

ヘ その公益信託の受託者がその信託財産の処分を行う場合には、その受託者は、その公益信託の目的に関し学識経験を有する者の意見を聴かなければならないものであること。

ト その公益信託の信託管理人及び学識経験を有する者に対してその信託財産から支払われる報酬の額は、その任務の遂行のために通常必要な費用の額を超えないものであること。

チ その公益信託の受託者がその信託財産から受ける報酬の額は、その公益信託の信託事務の処理に要する経費として通常必要な額を超えないものであること。

(注3) 主務大臣には、法令の規定によりその公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務を行うこととされた都道府県の知事その他の執行機関を含むこととされています。

(注4) 特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額につき上記①の適用を受けようとする内国法人は、確定申告書に特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の明細書及びその特定公益信託の証明に係る書類の写しを添付しなければならないこととされています（法

令77の4⑤）。

また、認定特定公益信託とは、科学技術に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給等一定のものをその目的とする特定公益信託で、その目的に関し相当と認められる業績が持続できることにつきその特定公益信託に係る主務大臣の認定を受けたものをいいます。ただし、その認定を受けた日の翌日から5年を経過していない特定公益信託に限られます（法37⑥後段、法令77の4③、法規23の4②）。

(注5) 科学技術に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給等一定のものとは、次のものをいうこととされています。

イ 科学技術（自然科学に係るものに限ります。）に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給

ロ 人文科学の諸領域について、優れた研究を行う者に対する助成金の支給

ハ 学校教育法第1条に規定する学校における教育に対する助成

ニ 学生又は生徒に対する学資の支給又は貸与

ホ 芸術の普及向上に関する業務（助成金の支給に限ります。）を行うこと。

ヘ 文化財保護法第2条第1項に規定する文化財の保存及び活用に関する業務（助成金の支給に限ります。）を行うこと。

ト 開発途上にある海外の地域に対する経済協力（技術協力を含みます。）に資する資金の贈与

チ 自然環境の保全のため野生動植物の保護繁殖に関する業務を行うことを主たる目的とする法人でその業務に関し国又は地方公共団体の委託を受けているもの（これに準ずる一定の法人を含みます。）に対する助成金の支給

リ すぐれた自然環境の保全のためその自然環境の保存及び活用に関する業務（助成金の支給に限ります。）を行うこと。

ヌ 国土の緑化事業の推進（助成金の支給に限ります。）

ル 社会福祉を目的とする事業に対する助成

ヲ 就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律第2条第7項に規定する幼保連携型認定こども園における教育及び保育に対する助成

(注6) その公益信託に係る主務大臣は、上記の「証明」又は「認定」をしようとするとき（その証明がされた公益信託の上記(注2)の事項に関する信託の変更をその公益信託の主務官庁が命じ、又は許可するときを含みます。）は、財務大臣に協議しなければならないこととされています（法令77の4④）。

(注7) 認定特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額については、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に上記①とは別に損金の額に算入するその支出した金銭の額及びその支出した金銭の明細を記載した書類の添付があり、かつ、主務大臣の認定に係る書類（特定公益信託の受託者が主務大臣から交付された認定書）の写し（その認定の日が金銭を支出する日以前5年内であるものの写しに限ります。）を保存している場合に限り、上記③を適用することとされています（法37⑨、法規24四）。なお、税務署長は、上記の書類の保存がない場合においても、その書類の保存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、その書類の保存がなかった金額につき上記③を適用することができることとされています（法37⑩）。

(2) 改正の内容

① 概要

上記(1)④の措置（旧法37⑥、旧法77の

4）に代わり、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新たな公益信託制度における公益信託の信託財産とするために支出したその公益信託に係る信託事務に関連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、一定の金額を限度（損算入限度額）として、上記(1)①とは別に損金の額に算入する措置とすることとされました（法37⑤）。

② 対象となる寄附金

対象となる寄附金は、公益信託法第2条第1項第1号に規定する公益信託の信託財産とするために支出したその公益信託に係る信託事務に関連する寄附金のうち、出資に関する信託事務に充てられることが明らかな寄附金並びに国若しくは地方公共団体に対する寄附金及び指定寄附金（上記(1)②）又は特定公益増進法人に対する寄附金（上記(1)③）に該当するもの以外のものとされています（法37⑤）。ただし、公益法人等が支出した寄附金の額については、改正前の取扱いと同様に、措置の対象外とされています（法37⑤ただし書）。

(注) 上記(1)④のとおり、昭和62年度税制改正における措置の創設以降、「信託は寄附ではないので一般的には信託金を寄附金扱いはできない」との考え方に基因し、特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額を寄附金の額とみなすという条文構成が採られていましたが、信託と寄附の関係については、平成19年度税制改正における信託税制の改正の際、「受益者等が存しない信託に対し委託者がその有する資産を信託した場合には、対価が支払われることも反対給付義務が生ずることもない取引であることから、無償による資産の譲渡とされ、その信託した資産の額に相当する金額が受託者に対する寄附金の額とされる」との考え方に再整理されており、今般の税制措置を講ずるに当たっては、公益信託に

ついてもこの再整理された考え方に基づき、「……寄附金の額のうち公益信託の信託財産とするために支出したその公益信託に係る信託事務に関連する寄附金の額があるときは、……」という条文構成とされました。また、公益信託の信託財産とするために支出した寄附金のうちこの措置の対象外となる寄附金についても、その態様に応じて、上記(1)①から③までの寄附金のいずれかに該当することとなります。

イ 公益信託

公益信託法第2条第1項第1号に規定する公益信託とは、「この法律の定めるところによりする受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含む。）のない信託であって、公益事務を行うことのみを目的とするものをいう。」とされていますので、公益信託法に定められた基準に適合するものとして行政庁の認可を受け、その効力が生じた信託（公益信託法6～8等）が、この措置の対象となる公益信託となります。

なお、公益信託に終了事由が生じた場合（公益信託法23①）には、他の信託と同様に、清算手続が開始されることとなりますが、公益信託法上、その清算中の信託においても、公益信託のステータスを維持することとされています。

ロ 公益信託に係る信託事務に関連する寄附金

公益信託の受託者がその本旨（公益事務を行うこと）に従って処理する信託事務を含むその受託者が処理することとされるその公益信託に係る信託事務全般に関連する寄附金が対象となります。したがって、美術館の運営や学資の給付などの公益事務に充てられる寄附金だけでなく、受託者の信託報酬や信託管理人の報酬など管理費に充てられる寄附金もこの措置の対象となる寄附金に該当するものと考えられます。一方で、公益信託の信託財産とするために支

出された寄附金が受託者の権限の範囲外の行為に充てられたような場合には、公益信託に係る信託事務に関連する寄附金には該当せず、その寄附金はこの措置の対象外になるものと考えられます。

ハ 出資に関する信託事務に充てられることが明らかな寄附金

出資に関する信託事務に充てられることが明らかな寄附金として対象から除かれる寄附金には、用途を出資に関する信託事務に限定して募集された寄附金や出資に関する信託事務に用途を指定して行う寄附金などが該当すると考えられます。一方で、出資に関する信託事務に充てられるかどうか寄附時点で不明確なものについては、例えば、結果的に運用財産としての株式の取得に充てられたとしても、この取扱いの対象外と考えられます。

なお、この取扱いは、特定公益増進法人に対する寄附金（上記(1)③）と同様のものとなります。新たな公益信託制度においては、信託事務の範囲が拡充され、公益信託形態を用いて出資を行うことが可能となることから、この措置にも取り入れられることとなりました。

③ 損金算入限度額

この措置による損金算入限度額は、上記(1)③の算式により計算した金額（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）から上記(1)③により損金の額に算入されることとなる金額を控除した金額とされています（法37⑤）。すなわち、改正前の認定特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭の額の取扱いと同様、特定公益増進法人に対する寄附金の額と限度額を共通にすることとなります。

④ 申告要件等

この措置は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に上記(1)①とは別に損金の額に算入する寄附金の額及びその寄附金の明細を記

載した書類の添付があり、かつ、その書類に記載された寄附金がこの措置の対象となる寄附金に該当することを証する一定の書類を保存している場合に限り、適用することとされています（法法37⑨）。

また、税務署長は、その一定の書類の保存がない場合においても、その一定の書類の保存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、その一定の書類の保存がなかった金額につきこの措置を適用することができることとされています（法法37⑩）。

（注）一定の書類は、その寄附金がこの措置の対象となる公益信託に係る信託事務に関連する寄附金である旨のその公益信託の受託者が証する書類とすることが、今後、省令によって定められる予定です。

(3) 適用関係

① 上記(2)の改正は、公益信託法の施行の日以後に効力が生ずる公益信託（移行認可を受けた信託を含みます。）について適用することとされています（改正法附則7）。

（注1）公益信託法の施行の日は、公益信託法の公布の日（令和6年5月22日）から起算して2年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（公益信託法附則1）、その政令は、今後定められます。

（注2）移行認可とは、公益信託法附則第4条第1項に規定する移行認可をいい（改正法附則2）、具体的には、公益信託法第3条に規定する行政庁の認可をいうことと

されています。

（注3）旧制度下の公益信託の公益信託法上の取扱いについては、上記2(3)の内容をご参照ください。

② 一方、法人が、公益信託法の施行の日以後に、既上記(1)④の証明又は認定を受けている特定公益信託（移行認可を受けたものを除きます。以下「旧特定公益信託」といいます。）の信託財産とするために支出する金銭の額については、従来どおり適用できるとされています（改正法附則8）。

すなわち、既存の特定公益信託については、移行認可を受けるまでの期間は、上記の寄附金に係る経過措置が適用されることとなり、移行認可のあった日以後は、公益信託法の規定が適用されるため、上記①のとおり、公益信託法の施行の日以後に効力が生ずる公益信託に含むこととされ、法人税法本則（上記(2)）が適用されることとなります。

また、旧特定公益信託の上記(1)④の主務大臣の認定及びその手続（旧特定公益信託の上記(1)④（注2）の事項に関する信託の変更をその旧特定公益信託の主務官庁が命じ、又は許可するときを含みます。）についても、従来どおりとされています（改正法令附則4）。したがって、移行期間内に認定期間（5年）が終了し、移行認可を受けていない旧法公益信託である旧特定公益信託について、移行認可を受けるまでの間継続して上記(1)④の措置の対象とする場合には、従来どおり主務大臣の認定を受けることとなります。

三 その他

1 適格現物出資の対象となる現物出資の範囲

(1) 改正前の制度の概要

次の現物出資は適格現物出資に該当しないこととされています（法法2十二の十四）。

① 外国法人に国内資産等の移転を行う現物出資

（注1）国内資産等とは、国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権その他国内にある事業所

に属する資産（外国法人の発行済株式等の総数（出資にあっては、総額）の25%以上の数（出資にあっては、金額）の株式（出資を含みます。）を有する場合におけるその外国法人の株式（出資を含みます。）を除きます。）又は負債をいいます（法令4の3⑩）。

なお、上記の発行済株式等とは、法人の発行済株式又は出資（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）をいいます（法22の七の五）。

（注2） 上記の現物出資からは、外国法人に国内資産等の移転を行う現物出資のうちその国内資産等の全部がその現物出資による移転によりその外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものとなる現物出資（その国内資産等に法人税法第138条第1項第3号又は第5号に掲げる国内源泉所得を生ずべき資産が含まれている場合には、その資産につきその現物出資による移転後にその恒久的施設による譲渡に相当する同項第1号に規定する内部取引がないことが見込まれているものに限ります。）を除くこととされています（法22の十四、法令4の3⑩）。

② 外国法人が内国法人又は他の外国法人に国外資産等の移転を行う現物出資

（注1） 国外資産等とは、国外にある事業所に属する資産（国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権を除きます。）又は負債をいいます（法令4の3⑪）。

（注2） 上記の現物出資のうち、外国法人が他の外国法人に国外資産等の移転を行う現物出資にあっては、その国外資産等の全部又は一部がその現物出資による移転によりその他の外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産又は負債となる現物出資に限ることとされています（法

法22の十四、法令4の3⑫）。

③ 内国法人が外国法人に国外資産等の移転を行う現物出資でその国外資産等の全部又は一部がその外国法人の恒久的施設に属しないもの（国内資産等の移転を行うものに準ずるもの）に限ります。

（注） 上記の「国内資産等の移転を行うものに準ずるもの」は、内国法人が外国法人に特定国外資産等（現金、預金、貯金、棚卸資産（不動産及び不動産の上に存する権利を除きます。）及び有価証券以外の資産でその現物出資の日以前1年以内に法人税法第69条第4項第1号に規定する内部取引その他これに準ずるものにより国外資産等となった資産をいいます。以下同じです。）の移転を行う現物出資（その特定国外資産等の全部がその現物出資による移転によりその外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係るものとなる現物出資を除きます。）とされています（法22の十四、法令4の3⑫）。

④ 新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に伴うその新株予約権付社債についての社債の給付

(2) 改正の内容

無形資産等は資産価値が形成された場所から容易に分離することができ、国外の事業所に属するとしても価値の創出の一部が国内において行われているという実態を踏まえ、適格現物出資の対象となる現物出資の範囲を見直すことにより、内国法人の資産の含み益が国外へ持ち出されることによる課税上の弊害を防止するため、また、内国法人が国外で事業を展開する際のその事業用の財産等の内外判定が争点となった裁判例（東京高裁令和2年（行コ）第89号 令和3年4月14日判決など）を踏まえ、資産又は負債から生ずる所得の帰属先とその資産又は負債の帰属先を一致させることにより、現物出資により移転する資産又は負債の内外判定の執行上

の安定を図るため、納税環境整備の一環として次の①及び②の改正が行われました。

① 適格現物出資の対象となる現物出資の範囲の見直し

適格現物出資の対象となる現物出資から、被現物出資法人である外国法人に無形資産等の移転を行う現物出資が除外されました（法法22の十四）。

（注） 無形資産等とは、内国法人の次の資産で、その資産の譲渡若しくは貸付け（資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含みます。）又はこれらに類似する取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合にその対価の額が支払われるべきものをいいます（法令4の3⑩）。

イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用権を含みます。）

ロ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含みます。）

なお、その無形資産等の全部がその現物出資による移転により被現物出資法人である外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産となる現物出資は適格現物出資の対象とすることとされていますが、その移転される無形資産等につきその現物出資後にその恒久的施設による譲渡に相当する事実で法人税法第139条第2項の規定により内部取引に含まれないものとされるものが生じないことが見込まれている現物出資に限ることとされています（法法22の十四、法令4の3⑪二）。

② 現物出資により移転する資産又は負債の内外判定の見直し

現物出資により移転する資産又は負債が、国内資産等又は国外資産等のいずれに該当するか（内外判定）は、内国法人の本店等若しくは外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産若しくは負債又は内国法人の国外

事業所等若しくは外国法人の本店等を通じて行う事業に係る資産若しくは負債のいずれに該当するかによることとされました（法法22の十四）。

この改正により、国内資産等及び国外資産等の意義がそれぞれ次のとおりとされています（法法22の十四）。

イ 国内資産等……国内事業所等を通じて行う事業に係る資産（外国法人の発行済株式等の総数又は総額の25%以上に相当する数又は金額の株式を有する場合におけるその外国法人の株式を除きます。）又は負債をいうこととされています。なお、国内事業所等とは、内国法人にあっては、法人税法第69条第4項第1号に規定する本店等をいい、外国法人にあっては、恒久的施設をいうこととされています。

（注1） 上記の「発行済株式等」とは、法人の発行済株式又は出資（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）をいいます（法法22の七の五）。また、上記の「株式」には、出資を含みます（法法22の九）。

（注2） 国内不動産等（国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権及び採石法の規定による採石権をいいます。以下同じです。）は、改正前は「国内資産等」の範囲に含まれていましたが、今回の改正により、国内資産等とは別に、新たに「国内不動産等」として定義されました。なお、国内不動産等が国内事業所等を通じて行う事業に係る資産である場合には、国内不動産等も国内資産等に該当することとなります。

ロ 国外資産等……外国法人国外資産等及び内国法人国外資産等とされました。なお、外国法人国外資産等とは、外国法人の法人税法第138条第1項第1号に規定する本店等を通じて行う事業に係る資産（国内不動

産等を除きます。)又は負債をいい、内国法人国外資産等とは、内国法人の同法第69条第4項第1号に規定する国外事業所等を通じて行う事業に係る資産又は負債をいうこととされています。

③ 適格現物出資の対象となる現物出資から除かれる現物出資の範囲 (改正後)

上記①及び②の改正により、適格現物出資の対象となる現物出資から除かれる上記(1)①から③までの現物出資は、それぞれ次のイからハまでの現物出資となります。

イ 被現物出資法人である外国法人に国内不動産等、国内資産等又は無形資産等の移転を行う現物出資 (法法22の14)

(注) 上記(1)①から除かれる現物出資の範囲 (上記(1)①(注2))が、被現物出資法人である外国法人に国内不動産等、国内資産等又は無形資産等の移転を行う現物出資のうちこれらの資産又は負債の全部がその現物出資による移転によりその外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産又は負債となる現物出資とされました (法令4の3⑩)。なお、次の場合に該当する場合には、それぞれ次の要件に該当する現物出資 (次の場合のいずれにも該当する場合には、次の要件のいずれにも該当するもの)に限ることとされています。

(イ) その現物出資が国内不動産等又は法人税法第138条第1項第3号若しくは第5号に掲げる国内源泉所得を生ずべき国内資産等の移転を行うものである場合……その国内不動産等又はその国内資産等につきその現物出資後にその恒久的施設による譲渡に相当する同項第1号に規定する内部取引がないことが見込まれていること。

(ロ) その現物出資が無形資産等の移転を行うものである場合……その無形資産等につきその現物出資後にその恒久的

施設による譲渡に相当する事実で法人税法第139条第2項の規定により同法第138条第1項第1号に規定する内部取引に含まれないものとされるものが生じないことが見込まれていること。

なお、上記(イ)の要件は改正前の要件から変更はありませんが、無形資産等の移転を行う現物出資が追加されたことに伴い、上記(ロ)の要件が追加されました。

ロ 外国法人が内国法人又は他の外国法人に外国法人国外資産等の移転を行う現物出資 (その他の外国法人に外国法人国外資産等の移転を行うものにあつては、その外国法人国外資産等の全部又は一部がその現物出資による移転によりその他の外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産又は負債となるものに限ります。)

ハ 内国法人が外国法人に内国法人国外資産等の移転を行う現物出資でその内国法人国外資産等の全部又は一部がその現物出資による移転によりその外国法人の法人税法第138条第1項第1号に規定する本店等を通じて行う事業に係る資産又は負債となるもの (国内資産等の移転を行うものに準ずるものに限ります。)

なお、国内資産等の移転を行うものに準ずる現物出資は、内国法人が外国法人に内国法人国外資産等 (現金、預金、貯金、棚卸資産 (不動産及び不動産の上に存する権利を除きます。)及び有価証券を除きます。)でその現物出資の日以前1年以内に法人税法第69条第4項第1号に規定する内部取引その他これに準ずるものにより内国法人国外資産等となったものの移転を行う現物出資をいいます (法令4の3⑫)。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年10月1日以後に行われる現物出資について適用し、同日前行われた現物出資については、従前どおりとされて

います（改正法附則 6、改正法令附則 2）。

2 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 4 ②）。

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

なお、公共法人となる独立行政法人は、その資本金の額若しくは出資の金額の全部が国若しくは地方公共団体の所有に属しているもの又はこれに類するものとして、財務大臣が告示により指定をしたものに限ることとされています（法法別表 1、平 15.9 財務告 606）。

(2) 改正の内容

公共法人となる独立行政法人の範囲に、国立研究開発法人情報通信研究機構が追加されました。

(注) 国立研究開発法人情報通信研究機構は、これまで、公益法人等とされていました（法法 2 六、別表 2、平 15.9 財務告 607）。令和 5 年 12 月 15 日に公布された「国立研究開発法人情報通信研究機構法の一部を改正する等の法律（令和 5 年法律第 87 号）」（以下「機構法等改正法」といいます。）により特定通信・放送開発事業実施円滑化法（以下「通信・放送開発法」といいます。）が廃止され、及び国立研究開発法人情報通信研究機構法（以下「機構法」といいます。）が改正されました。通信・放送開発法の廃止に伴い、債務保証業務を実施するための基金（信用基金）等の残余財産を国庫に納付することとする経過措置（機構法等改正法附則 3 ④）が設けられました。また、国立研究開発法人情報通信研究機構の出資に関する規定（機構法 6）が改正されました。信用基金等の残余財産の国庫納付の規定が設けられたこと及び出資に関する規定の改正に伴い、同機構の資本金（基金を含みます。）は政府から出資があった金額及び政府から出資が

あったものとされた金額のみとなり、政府以外の者からの出資（出捐）を受けた金額がなくなることから、同機構を公共法人とすることとされたものです。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和 6 年 4 月 1 日から適用することとされています（令 6.3 財務告 90 前文）。

3 公益法人等の範囲及び収益事業から除外される事業の範囲

(1) 改正前の制度の概要

公益法人等は、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合、特定多国籍企業グループ等に属する場合又は退職年金業務等を行う場合に限り、法人税を納める義務があることとされています（法法 4 ①）。

(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）。

なお、公益法人等となる独立行政法人は、公共法人以外の法人で、国又は地方公共団体以外の者に対し、利益又は剰余金の分配その他これに類する金銭の分配を行わないものとして財務大臣が告示により指定をしたものに限ることとされています（法法別表 2、平 15.9 財務告 607）。

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

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

(2) 改正の内容

① 公益法人等の範囲

イ 追加

(イ) 金融経済教育推進機構が追加されまし

た（法法別表2）。

（注） 上記の改正は、令和5年度税制改正事項ですが、令和5年11月29日に公布された「金融商品取引法等の一部を改正する法律（令和5年法律第79号）」（以下「金商法等改正法」といいます。）

附則第43条において措置されています。

（ロ） 脱炭素成長型経済構造移行推進機構が追加されました（法法別表2）。

ロ その他の改正

（イ） 外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律が改正され、「外国人技能実習機構」を廃止し、「外国人育成就労機構」を設け、育成就労計画の認定等の育成就労の適正な実施及び育成就労外国人の保護等に関する業務を行うこととされました。これに伴い、公益法人等の範囲から外国人技能実習機構が除外され、公益法人等の範囲に外国人育成就労機構が新たに追加されました（法法別表2）。

（注1） 上記の改正は、令和6年6月21日に公布された「出入国管理及び難民認定法及び外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律の一部を改正する法律（令和6年法律第60号）」（以下「入管法等改正法」といいます。）附則第27条第4号において措置されています。

（注2） 「外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律」は、入管法等改正法第2条によりその題名が「外国人の育成就労の適正な実施及び育成就労外国人の保護に関する法律」に改正されます。

（ロ） 公益法人等となる独立行政法人の範囲から国立研究開発法人情報通信研究機構が除外されました（平15.9財務告607）。

（注） 国立研究開発法人情報通信研究機構は、公共法人となる独立行政法人とし

て令和6年4月1日に告示により指定されています。詳細については、上記「2 公共法人の範囲」をご参照ください。

（ハ） 社会医療法人の認定要件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との要件について、医療法の改正により救急医療等確保事業に「そのまん延により国民の生命及び健康に重大な影響を与えるおそれがある感染症がまん延し、又はそのおそれがあるときにおける医療」（以下「新興感染症発生・まん延時における医療」といいます。）の確保に必要な事業が追加されました（医療法30の4②五ハ）。この医療法の改正の施行に伴い、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3月厚生労働省告示第119号）が改正され、新興感染症発生・まん延時における医療の確保に必要な事業に関する基準が定められました。この基準及び他の社会医療法人の要件を満たすことにより都道府県知事の認定を受けた場合も従前の社会医療法人と同様に公益法人等に該当することとなり、その行う医療保健業は収益事業から除外されます（法令5①二十九チ）。

（注1） 上記の医療法の改正は、令和3年5月28日に公布された「良質かつ適切な医療を効率的に提供する体制の確保を推進するための医療法等の一部を改正する法律（令和3年法律第49号）」第3条により行われています。

（注2） 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改正は、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（令和6年3月厚生労働省告示第182号）により行われています。

新興感染症発生・まん延時における医療の確保に必要な事業に係る業務についての基準は、次の事項に応じそれぞれ次のとおりとされています。

A 業務を行う病院の構造設備……

その病院が発熱患者等専用の診察室、酸素投与及び呼吸モニタリングが可能な病床その他の新興感染症発生・まん延時における医療を行うために必要な施設、設備及び物資を有すること。

なお、上記の施設及び設備のうち医療法施行令第5条の5の規定に基づく社会医療法人に係る認定の申請時に有していない施設又は設備がある場合において、感染症の予防及び感染症の患者に対する医療に関する法律（以下「感染症法」といいます。）第36条の3第1項に規定する医療措置協定（以下「医療措置協定」といいます。）を締結した日から3年を超えない範囲でその病院の所在地の都道府県知事が適当と認めた期間内にその施設又は設備について整備する計画を作成し、都道府県知事がその計画を適当と認めたときを含みます。

B 業務を行うための体制……その病院が次のいずれにも該当すること。

(A) 感染症法第36条の9第1項に規定する医療協定等措置のうち、次のa及びbに掲げる措置をその内容に含む医療措置協定を締結し、その病院の所在地の都道府県が定める医療法第30条の4第1項に規定する医療計画においてその医療措置協定を締結し

た医療提供施設として記載されていること。

a 感染症法第36条の2第1項第1号に掲げる措置（次の基準を満たすものに限り。）

- ・ その措置の実施に係る都道府県知事の要請があった日から起算して7日以内に実施するものであること。
- ・ その措置を講ずるために確保する病床数が30床以上であること。

b 感染症法第36条の2第1項第2号に掲げる措置（次の基準を満たすものに限り。）

- ・ その措置の実施に係る都道府県知事の要請があった日から起算して7日以内に実施するものであること。
- ・ 1日当たり20人以上の新型インフルエンザ等感染症若しくは指定感染症の疑似症患者若しくはこれらの感染症にかかっていると疑うに足りる正当な理由のある者又は新感染症にかかっていると疑われる者若しくはその新感染症にかかっていると疑うに足りる正当な理由のある者の診療を行うものであること。

(B) 救急患者に対し医療を提供する体制を常に確保していること。

(C) 医療法第30条の12の2第1項に規定する災害・感染症医療業務従事者により組織された災害派遣医療チーム若しくは災害派遣精神医療チーム又は災害・感染症医療業務従事者である災害支援ナースを有し、同法第30条

の12の6第1項に規定する協定及び感染症法第36条の2第1項第5号に掲げる措置をその内容に含む医療措置協定を締結していること。

C 業務の実績……その病院が次のいずれにも該当すること。

(A) 時間外等加算割合が16%以上又は夜間等救急自動車等搬送件数が年平均600件以上であること。

(B) その会計年度の前会計年度において、その病院に勤務する職員が、次に掲げるいずれかの訓練又は研修に参加していること。

a その病院が行う新型インフルエンザ等感染症、指定感染症又は新感染症の対応に係る訓練又は研修

b 外部の機関が行う新型インフルエンザ等感染症、指定感染症又は新感染症の対応に係る訓練又は研修

(C) 感染症法第36条の4第2項に規定する勧告を受けたことがないこと。

② 収益事業から除外される事業の範囲

収益事業から除外される事業の範囲について、次の見直しが行われました（法令5①）。

イ 金銭貸付業から除外される事業に、広域的運営推進機関が電気事業法第28条の40第1項第5号の3に掲げる業務として行う金銭貸付業が追加されました（法令5①三リ）。

(注1) 電気事業法第28条の40第1項第5号の3に掲げる業務とは、同法第28条の50第1項に規定する認定整備等事業者に対し、同条第2項に規定する認定整備等計画に基づく電気工作物の整備又は更新に必要な資金を貸し付ける業務をいいます。

(注2) 関係法令については、下記の（参考）をご参照ください。

ロ 請負業（事務処理の委託を受ける業を含みます。）から除外される事業に、国民健康保険団体連合会が次の者の委託を受けて行うものであること等の一定の要件に該当するものが追加されました（法令5①十ホ、法規4の2の2②）。

(イ) 国又は都道府県、市町村（特別区を含みます。）若しくは後期高齢者医療広域連合（高齢者の医療の確保に関する法律第48条に規定する後期高齢者医療広域連合をいいます。）

(ロ) 全国健康保険協会、健康保険組合、国民健康保険組合、国家公務員共済組合、地方公務員共済組合又は日本私立学校振興・共済事業団

(ハ) 社会保険診療報酬支払基金又は独立行政法人環境再生保全機構

(ニ) 都道府県の区域をその区域とする国民健康保険団体連合会の全てをその社員とする公益社団法人

なお、一定の要件とは、法令の規定に基づく委託を受けて行うもの（これに準ずるものを含みます。）であること、その委託の対価がその事業を実施するために必要な費用を超えるに至った場合にはその超えるに至った事業年度の翌事業年度の委託の対価を減額することとされていることその他の厚生労働大臣の定める要件に該当することにつき厚生労働大臣の証明を受けたものであることとされています（法規4の2の2①）。

(注) 厚生労働大臣の定める要件は、次のいずれにも該当することとされています（令6.3厚労告183）。

(イ) 次の事業のいずれかに該当するものであること。

A 国民健康保険法その他法令の規定に基づく上記ロ(イ)から(ニ)までの者

- (以下「保険者等」といいます。)の委託を受けて行う事業
- B 保険者等の委託を受けて、保険者等が実施する保健事業等（国民健康保険法第104条に規定する保健事業等をいいます。）につき必要な援助を行う事業
- C 保険者等の委託を受けて、情報通信の技術の活用による保険者等の業務運営の効率化の推進のために行われる電子計算機その他の情報通信機器の導入を支援する事業
- D 上記AからCまでの事業のほか、保険者等の委託を受けて行う保健、医療及び福祉に関する事業であって次の要件のいずれにも該当するもの
- (A) 特定情報通信機器（保健、医療及び福祉に関する事業に利用するために開発された電子計算機その他の情報通信機器をいいます。以下同じです。）を用いて行われるものであること。
- (B) その事業の委託の対価の額に特定情報通信機器の開発又は維持に要する費用に充てるための金額が含まれていること。
- E 上記AからDまでの事業のほか、保険者等の委託を受けて行う保健、医療及び福祉に関する事業であってその国民健康保険団体連合会（以下「連合会」といいます。）が行うべき事業として厚生労働大臣が認めたもの
- (ロ) 受託事業の委託の対価の額は、その受託事業に従事する職員に係る人件費、国民健康保険診療報酬審査委員会の運営に必要な費用その他のその受託事業に必要な費用の額（次のAからEまでの費用であってその受託事業に係るものを含みます。以下「必要費用額」といいます。）から国又は都道府県からの補助金、預金の利子その他の収入金及びその受託事業を行う各事業年度の前事業年度の剰余金の合算額を控除して得た額以下であること。
- A その連合会の財政の安定化を図るための積立金の積立てに要する費用
- B その各事業年度の退職給付引当金に充てるための積立金の積立てに要する費用
- C 建物その他の減価償却資産の取得に充てるための積立てに要する費用。ただし、定額法又は定率法（旧定率法を含みます。）により算出した各事業年度の減価償却費に相当する金額（その各事業年度の減価償却費として計上された金額を除きます。）を超えない額を限度とすることとされています。
- D 電算処理システムの更改を行う各事業年度までの間積み立てるその更改に要する費用（Cに該当する費用を除きます。）に充てるための積立金の積立てに要する費用
- E 特定情報通信機器を活用し、保険者等による保健、医療及び福祉に関する給付その他の費用の負担につき、審査及び支払を行う業務（これらに附帯する業務を含みます。）の高度化及び効率化のために必要な費用に充てるための積立金の積立てに要する費用
- なお、上記の受託事業とは、上記(イ)AからEまでの事業のいずれかに該当するものであって、その事業を合理的に区分した後のものをいいます。
- また、国民健康保険診療報酬審査委員会とは、国民健康保険法第87条第1項に規定する国民健康保険診療報酬審査委員会をいい、同法第45条第6項の

規定により連合会が診療報酬請求書の審査に係る事務を同項に規定する厚生労働大臣が指定する法人に委託した場合において、その診療報酬請求書の審査を行う者を含みます。

- (ハ) 各事業年度における受託事業の保険者等からの手数料等（手数料、委託料、負担金その他のその事業の委託の対価をいいます。以下同じです。）に係る収入金額がその各事業年度のその受託事業の必要費用額を超える場合には、その各事業年度の翌事業年度のその保険者等からの手数料等を減額することとされていること。

(ニ) (ロ)及び(ハ)の事項について、各事業年度におけるその連合会の総会の議決を経ていること。

ハ 医療保健業から除外される公的医療機関に該当する病院等を設置する一定の厚生農業協同組合連合会が行う医療保健業の要件について、その厚生農業協同組合連合会の行う事業が公的に運営されるものであることその他の厚生労働大臣及び農林水産大臣の定める基準に該当することとの要件が追加されました（法規5の2①三）。具体的には、次の要件の全てに該当することとされています（令6.3厚労・農水告2）。

- (イ) 厚生農業協同組合連合会の行う事業について、社会保険診療に係る収入金額等及び農業協同組合法第17条第1項の規定により農業協同組合連合会が会員から徴収する賦課金に係る収入金額の合計額が、事業収益の額の80%を超えること。

(注) 上記の「社会保険診療に係る収入金額等」とは、次の収入金額をいいます。

- A 租税特別措置法第26条第2項に規定する社会保険診療に係る収入金額（労働者災害補償保険法に係る患者の診療報酬を含みます。）
- B 健康増進法に規定する健康増進事

業実施者が行う健康増進事業（健康診療に係るものに限ります。）に係る収入金額

- C 予防接種法に規定する定期の予防接種等及び医療法施行規則の規定に基づき厚生労働大臣が定める予防接種に係る収入金額

D 助産（社会保険診療及び健康増進事業に係るものを除きます。）に係る収入金額

E 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号に掲げるサービスに係る収入金額を除きます。）

- (ロ) 厚生農業協同組合連合会が、健康保険法第63条第2項第5号に規定する選定療養に関し、特別の療養環境の提供をするときは、次のいずれにも該当すること。

A 各医療施設ごとの特別の療養環境に係る病床数が療担規則及び薬担規則並びに療担基準に基づき厚生労働大臣が定める揭示事項等（平成18年3月厚生労働省告示第107号）第3第2号(ニ)に規定する基準に適合していること。この基準は、特別の療養環境に係る病床数は、その有する病床数の50%以下でなければならないものとするものです。ただし、厚生労働大臣が一定の要件を満たすものとして承認した保険医療機関については、その承認に係る病床割合以下とすることができます。

B 各医療施設ごとの特別の療養環境に係る病床の病室差額料の平均額が5,000円以下であること。

(注) 上記(ロ)の要件は、改正前の法人税法施行規則第5条の2第1項第1号に係る要件として運用されていましたが、要件の明確化の観点から法人税法施行規則において定めることとされたものです。なお、差額ベッドの割合に係る

要件については、従前は30%以下であることとされていましたが、この改正により原則として50%以下であることとされ、その割合が引き上げられています。

(参考) 電気事業法 (昭和39年法律第170号)

(業務)

第28条の40 推進機関は、第28条の4の目的を達成するため、次に掲げる業務を行う。

一～五の二 省略

五の三 第97条第1項の卸電力取引所から第99条の8の規定による納付を受け、第28条の50第1項に規定する認定整備等事業者に対し、同条第2項に規定する認定整備等計画に基づく電気工作物の整備又は更新に必要な資金を貸し付けること。

五の四～十 省略

2・3 省略

(認定整備等計画の変更等)

第28条の50 前条第1項の認定を受けた者(次項及び第3項において「認定整備等事業者」という。)は、当該認定に係る整備等計画を変更しようとするときは、経済産業省令で定めるところにより、経済産業大臣の認定を受けなければならない。

2 経済産業大臣は、認定整備等事業者が当該認定に係る整備等計画(前項の規定による変更の認定があつたときは、その変更後のもの。次項において「認定整備等計画」という。)に従つて電気工作物の整備又は更新を実施していないと認めるときは、当該認定を取り消すことができる。

3・4 省略

(3) 適用関係

① 上記(2)①イ(イ)の改正は、金商法等改正法の公布の日(令和5年11月29日)から起算して3月を超えない範囲内において政令で定める日(令和6年2月1日)から施行されています(金商法等改正法附則1二)。

(注) 上記の政令で定める日は、金融商品取引法等の一部を改正する法律の一部の施行期日を定める政令(令和6年政令第21号)において、令和6年2月1日とされています。

② 上記(2)①イ(ロ)及びロ(ハ)並びに②イ及びハの改正は、令和6年4月1日から施行されています(改正法附則1、改正法令附則1、改正法規附則1、令6.3厚労告182前文)。

③ 上記(2)①ロ(ロ)の改正は、令和6年4月1日から適用することとされています(令6.3財務告91前文)。

④ 上記(2)②ロの改正は、法人の令和6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することとされています(改正法令附則3)。

⑤ 上記(2)①ロ(イ)の改正は、入管法等改正法の施行の日から施行することとされています(入管法等改正法附則1)。

(注) 入管法等改正法の施行の日は、入管法等改正法の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(入管法等改正法附則1)、その政令は、今後定められます。

4 減価償却資産

(1) 改正の内容

① 漁港水面施設運営権の創設に伴う整備

長期的かつ計画的な漁港施設等の活用を図る事業の実施を推進する制度を創設すること等を目的とした「漁港漁場整備法及び水産業協同組合法の一部を改正する法律案」が、第211回通常国会に提出され、令和5年5月19日に可決・成立し、同月26日に公布されました。同法において、漁港漁場整備法(改正後：漁港及び漁場の整備等に関する法律)が改正され、漁港の区域内の一定の水域における水面固有の資源を利用する漁港施設等活用事業を実施するために、その水面の占有をして必要な施設を設置し、運営する権利である「漁港水面施設運営権」が定められました。

漁港及び漁場の整備等に関する法律において、漁港水面施設運営権は、存続期間の定めがあり、物権とみなされ、抵当権の設定の目的となるほか、登記に代えて登録を行うなどの措置が講じられています。

(注1) 漁港施設等活用事業とは、漁港及び漁場の整備等に関する法律第4条の2に規定する漁港施設等活用事業をいい、漁港水面施設運営権は、漁港施設等活用事業のうち、同条第2号に規定する遊漁、漁業体験活動又は海洋環境に関する体験活動若しくは学習の機会の提供を行う事業を実施するために設定することができることとされています(漁港及び漁場の整備等に関する法律4の2、4の3)。

(注2) 上記の改正は、令和6年4月1日から施行されています。

(注3) 関係法令については、下記の(参考1)をご参照ください。

上記の改正により創設された漁港水面施設運営権について、次のとおり整備が行われました。

イ 減価償却資産の範囲の見直し

漁港水面施設運営権が、減価償却資産(無形固定資産)とされました(法令13八ワ)。

ロ 漁港水面施設運営権の償却方法

漁港水面施設運営権の償却方法は、他の無形固定資産と同様に定額法とされています(法令48の2①四)。

ハ 漁港水面施設運営権の耐用年数

漁港水面施設運営権の耐用年数は、その存続期間の年数とされています。具体的には、漁港及び漁場の整備等に関する法律施行規則第42条の規定により通知されたその漁港水面施設運営権の存続期間の年数が耐用年数となります(耐用年数省令1②七)。

(注1) 上記の存続期間の年数は、暦に従って計算し、1年に満たない端数を生じたときは、これを切り捨てます(耐用

年数省令1③)。

漁港管理者は、その管理する漁港について、漁港施設等活用事業の推進に関する基本方針に即して、漁港施設等活用事業の推進に関する計画(以下「活用推進計画」といいます。)を定めることができ(漁港及び漁場の整備等に関する法律41①)、この活用推進計画には、漁港水面施設運営権の設定に関する事項を定めることができることとされており(漁港及び漁場の整備等に関する法律49①)、漁港水面施設運営権の設定に関する事項を定めた活用推進計画が定められた漁港において、漁港施設等活用事業のために漁港水面施設運営権の設定を受けようとする者は、設定を受けようとする漁港水面施設運営権に関する実施計画(漁港施設等活用事業の実施に関する計画をいいます。以下同じです。)を作成し、その漁港の漁港管理者の認定を申請することができることとされています(漁港及び漁場の整備等に関する法律42①、50①)。漁港管理者は、漁港水面施設運営権に関する実施計画の認定をしたときは、認定計画の実施者に漁港水面施設運営権を設定するものとされており(漁港及び漁場の整備等に関する法律52①)、漁港水面施設運営権を設定したときは、遅滞なく、漁港水面施設運営権の設定を受けた認定計画の実施者に対し、漁港水面施設運営権に係る漁港施設等活用事業の内容やその存続期間等の事項を通知しなければならないこととされています(漁港及び漁場の整備等に関する法律施行規則42)。認定計画の実施者が設定を受けた漁港水面施設運営権の耐用年数は、この漁港管理者から通知された存続期間によることとなります。

(注2) 漁港水面施設運営権の存続期間は、10年以内の期間とされています(漁港及び漁場の整備等に関する法律57①)。

(注3) 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。

ニ 漁港水面施設運営権について資本的支出をした場合

漁港水面施設運営権について存続期間の更新に伴い支出する金額のうち資本的支出(法令132)としてその支出する日の属する事業年度において損金不算入とされた金額がある場合には、その金額を取得価額として、その漁港水面施設運営権と種類を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとすることとされ(法令55①④)、この新たに取得したものとされる減価償却資産(漁港水面施設運営権)の耐用年数は、その更新がされたときに漁港及び漁場の整備等に関する法律施行規則第47条の規定により通知されたその漁港水面施設運営権の更新後の存続期間の年数とされています(耐用年数省令1②七)。

(注1) 存続期間の更新とは、漁港及び漁場の整備等に関する法律第57条第3項の規定による更新をいいます(法令55④)。

通常の減価償却資産における資本的支出の取得価額の特例においては、旧資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとされますが、漁港水面施設運営権の存続期間は、その満了の際に申請により更新することができることとされており(漁港及び漁場の整備等に関する法律57②)、更新後の存続期間についても10年を超えることができない以外に制限はなく、更新前の存続期間と同一の期間である必要はないことから、更新の際の資本的支出により新たに取得したものとされる漁港水面施設運営権については、更新後の存続期間の年数を耐用年数とすることとされました。

(注2) 漁港管理者は、漁港水面施設運営権について存続期間の更新をしたときは、遅滞なく、漁港水面施設運営権の存続期間の更新を受けた者に対し、更新後

の存続期間を通知しなければならないこととされています(漁港及び漁場の整備等に関する法律施行規則47)。

(注3) 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。

② 鉱業権の耐用年数の見直し

鉱業権のうち、石油又は可燃性天然ガスに係る試掘権の耐用年数が6年(改正前:8年)に、アスファルトに係る試掘権の耐用年数が5年(改正前:8年)に、それぞれ短縮されました(耐用年数省令1②二)。

(参考1) 漁港及び漁場の整備等に関する法律(昭和25年法律第137号)

(漁港施設等活用事業の意義)

第4条の2 この法律で「漁港施設等活用事業」とは、漁業根拠地としての漁港の漁業上の利用の確保に配慮しつつ、漁港施設又は漁港の区域内の水域若しくは公共空地の有効活用を図ることにより、当該漁港に係る水産業の健全な発展及び水産物の供給の安定に寄与する次に掲げる事業をいう。

一 当該漁港において取り扱う水産物の販売(直売所において行うものを除く。)又は当該水産物を材料とする料理の提供を行う事業その他当該水産物の消費の増進に関する事業

二 遊漁(釣りその他の方法により水産動植物を採捕することをいい、漁業法第2条第1項に規定する漁業に該当するものを除く。次条において同じ。)、漁業体験活動又は海洋環境に関する体験活動若しくは学習の機会の提供を行う事業その他当該漁港の存する地域と他の地域との間の交流の促進に関する事業

三 前2号に掲げる事業に附帯する事業(漁港水面施設運営権の意義)

第4条の3 この法律で「漁港水面施設運営権」とは、第48条の規定による設定を

受けて、漁港の区域内の一定の水域における水面固有の資源を利用する漁港施設等活用事業（遊漁、漁業体験活動又は海洋環境に関する体験活動若しくは学習の機会の提供を行う事業に限る。）を実施するために、当該水面の占有をして必要な施設を設置し、運営する権利をいう。

（活用推進計画）

第41条 漁港管理者は、その管理する漁港について、漁港施設等活用基本方針に即して、漁港施設等活用事業の推進に関する計画（以下「活用推進計画」という。）を定めることができる。

2 活用推進計画においては、次に掲げる事項を定めるものとする。

一 漁港施設等活用事業の推進に関する基本的な方針

二 漁港施設等活用事業として求められる事業内容に関する事項及びその実施期間

三 漁港施設等活用事業の用に供する漁港施設又は漁港の区域内の水域若しくは公共空地

四 漁港施設の円滑な利用の確保、漁港の区域内の水域に設定されている漁業権の内容たる漁業に係る漁港の利用との調和その他漁港施設等活用事業の実施に際し配慮すべき漁港の漁業上の利用の確保に関する事項

五 漁港の利用者の安全の確保、環境との調和その他漁港施設等活用事業の実施に際し配慮すべき事項

六 第3号に掲げる漁港施設の貸付け又は同号に掲げる水域（第49条第1項第2号に掲げる漁港水面施設運営権の水域を除く。以下この節において同じ。）若しくは公共空地における水面若しくは土地の占有に関する事項

七 漁港施設等活用事業の実施期間が満了した場合その他の事由により第3号

に掲げる漁港施設又は漁港の区域内の水域若しくは公共空地を用いないこととなつた場合における当該漁港施設又は当該水域若しくは当該公共空地を原状に回復するための措置に関する事項

3 前項第2号に掲げる実施期間は、30年を超えないものとする。

4 漁港管理者は、活用推進計画に第2項第3号及び第6号に掲げる事項（漁港施設の貸付けに係るものに限る。）を定めるときは、あらかじめ、当該事項に係る漁港施設の所有者（当該漁港管理者である地方公共団体を除く。）の同意を得なければならない。

5 漁港管理者は、活用推進計画を定めるときは、あらかじめ、関係地方公共団体、当該漁港を利用する水産業者及び水産業に関する団体その他の関係者の意見を聴かなければならない。

6 漁港管理者は、活用推進計画を定めたときは、遅滞なく、これを公表するとともに、農林水産大臣に送付しなければならない。

7 前3項の規定は、活用推進計画の変更（農林水産省令で定める軽微な変更を除く。）について準用する。

（実施計画の作成及び認定の申請）

第42条 活用推進計画が定められた漁港において、漁港施設等活用事業を実施しようとする者は、農林水産省令で定めるところにより、漁港施設等活用事業の実施に関する計画（以下「実施計画」という。）を作成し、当該漁港の漁港管理者の認定を申請することができる。

2 実施計画においては、次に掲げる事項を定めるものとする。

一 実施しようとする漁港施設等活用事業の内容及びその実施期間

二 貸付けを受けようとする漁港施設又は水面若しくは土地の占有をしよう

する漁港の区域内の水域若しくは公共空地

三 漁港施設の貸付けを受けようとする期間又は漁港の区域内の水域若しくは公共空地において水面若しくは土地の占有をしようとする期間

四 第2号に掲げる漁港施設又は水域若しくは公共空地において漁港施設等活用事業により施設の設置を行う場合に於ては、当該施設（以下「活用事業施設」という。）の種類及び規模その他の当該活用事業施設の設置に関する事項

五 貸付け又は占有の期間が満了した場合その他の事由により漁港施設の貸付けを受けないこととなつた場合又は漁港の区域内の水域若しくは公共空地において水面若しくは土地の占有をしないこととなつた場合における活用事業施設の撤去の方法その他の当該漁港施設又は当該水域若しくは当該公共空地进行を原状に回復するための措置の内容

六 第1号の漁港施設等活用事業に関する資金計画及び収支計画

3 前項第1号に掲げる事項には、当該漁港施設等活用事業の実施に係る第38条第1項に規定する基本施設である漁港施設の利用方法及び当該施設の使用料の料率を定めることができる。

4 省 略

（漁港水面施設運営権の設定）

第48条 漁港管理者は、認定計画実施者（第50条第1項各号に掲げる事項が定められた実施計画の認定を受けた者に限る。）に漁港水面施設運営権を設定することができる。

（漁港水面施設運営権に関する活用推進計画における記載事項の追加等）

第49条 漁港管理者は、漁港水面施設運営権が設定されることとなる漁港施設等活

用事業を実施しようとする者の申請に係る実施計画の認定をしようとする場合には、活用推進計画に、第41条第2項各号に掲げる事項のほか、次に掲げる事項を定めるものとする。

一 認定計画実施者に漁港水面施設運営権を設定する旨

二 漁港水面施設運営権の水域

三 漁港水面施設運営権に係る漁港施設等活用事業の実施期間が満了した場合その他の事由により前号に掲げる水域を用いないこととなつた場合における当該水域を原状に回復するための措置に関する事項

2 活用推進計画に前項各号に掲げる事項を定めようとする漁港管理者は、第41条第2項第1号から第5号までに掲げる事項（漁港水面施設運営権に係るものに限る。）及び前項各号に掲げる事項については、あらかじめ、同項第2号に掲げる水域における水面を管轄する都道府県知事に協議し、その同意を得なければならない。

3 都道府県知事は、前項の規定による協議があつた場合において、同項に規定する事項について、次に掲げる要件に該当するものであるときは、同項の同意をするものとする。

一 海区漁場計画（漁業法第62条第1項に規定する海区漁場計画をいう。）又は内水面漁場計画（同法第67条第1項に規定する内水面漁場計画をいう。）の内容と抵触するものでないこと。

二 前号に掲げるもののほか、当該都道府県知事の管轄に属する水面における漁業生産力を発展させるための水面の総合的な利用の推進並びに水産動植物の生育環境の保全及び改善に著しい支障を及ぼすおそれがないと認められること。

4 都道府県知事は、第2項の同意をする

ときは、あらかじめ、同項に規定する事項について、関係海区漁業調整委員会又は関係内水面漁場管理委員会の意見を聴かなければならない。

- 5 漁港管理者が、第1項各号に掲げる事項を定めた活用推進計画について第41条第7項に規定する変更をしようとする場合における同項の規定の適用については、同項中「前3項」とあるのは、「前3項及び第49条第2項から第4項まで」とする。(漁港水面施設運営権に関する実施計画における記載事項の追加等)

第50条 前条第1項各号に掲げる事項を定めた活用推進計画が定められた漁港において、その実施しようとする漁港施設等活用事業のために漁港水面施設運営権の設定を受けようとする者は、第42条第2項各号に掲げる事項のほか、次に掲げる事項を定めた実施計画を作成し、第43条第1項の認定を申請するものとする。

- 一 設定を受けようとする漁港水面施設運営権に係る漁港施設等活用事業の内容及びその実施期間
- 二 設定を受けようとする漁港水面施設運営権の水域
- 三 設定を受けようとする漁港水面施設運営権の存続期間
- 四 第2号に掲げる水域において活用事業施設を設置しようとする場合にあっては、当該活用事業施設の種類及び規模その他の当該活用事業施設の設置に関する事項
- 五 第3号に掲げる存続期間が満了した場合その他の事由により水域において漁港水面施設運営権の設定を受けないこととなつた場合における活用事業施設の撤去の方法その他の当該水域を原状に回復するための措置の内容
- 六 第1号の漁港水面施設運営権に係る漁港施設等活用事業に関する資金計画

及び収支計画

2 省 略

(漁港水面施設運営権の設定の時期等)

第52条 漁港管理者は、第49条第1項の規定により活用推進計画に同項各号に掲げる事項を定めた場合において、実施計画(第50条第1項各号に掲げる事項が定められたものに限る。)の認定をしたときは、当該活用推進計画に従い、認定計画実施者に漁港水面施設運営権を設定するものとする。

2 漁港水面施設運営権の設定は、次に掲げる事項を明らかにして行わなければならない。

- 一 漁港水面施設運営権に係る漁港施設等活用事業の内容及びその実施期間
- 二 漁港水面施設運営権の水域
- 三 漁港水面施設運営権の存続期間
(漁港水面施設運営権の存続期間)

第57条 漁港水面施設運営権の存続期間は、10年以内とする。

2 前項の存続期間は、その満了の際、農林水産省令で定めるところにより、申請により更新することができる。ただし、その期間は、更新の時から10年を超えることができない。

3 漁港管理者は、前項の申請があつた場合において、次の各号のいずれにも適合するときは、漁港水面施設運営権の存続期間の更新をするものとする。

- 一 その申請を行つた者が第51条各号のいずれにも該当しないこと。
- 二 当該更新後の存続期間の末日が第50条第1項第1号に規定する漁港水面施設運営権に係る漁港施設等活用事業の実施期間の末日以前であることその他漁港水面施設運営権の存続期間の更新が認定計画の内容に照らして適切なのであること。

(参考2) 漁港及び漁場の整備等に関する法律施

行規則（昭和26年農林省令第47号）

（漁港水面施設運営権の設定に係る通知）

第42条 漁港管理者は、法第52条第1項の規定により漁港水面施設運営権を設定したときは、遅滞なく、漁港水面施設運営権の設定を受けた認定計画実施者に対し、同条第2項各号に掲げる事項を通知しなければならない。

（漁港水面施設運営権の存続期間の更新に係る通知）

第47条 漁港管理者は、法第57条第3項の規定により漁港水面施設運営権の存続期間の更新をしたときは、遅滞なく、漁港水面施設運営権の存続期間の更新を受けた者に対し、更新後の存続期間を通知しなければならない。

(2) 適用関係

- ① 上記(1)①の改正は、令和6年4月1日から施行されています（改正法令附則1、改正耐用年数省令附則①）。
- ② 上記(1)②の改正は、法人の令和6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（改正耐用年数省令附則②）。

5 役員給与の損金不算入

(1) 改正前の制度の概要

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

- ① 定期同額給与（法第34①一、法令69①②）
その支給時期が1月以下の一定の期間ごと

である給与でその事業年度の各支給時期における支給額が同額であるものその他これに準ずるもの

- ② 事前確定届出給与（法第34①二、法令69③～⑧）

その役員の職務につき所定の時期に、確定額の金銭又は確定数の株式（出資を含みます。以下同じです。）若しくは新株予約権若しくは確定額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式若しくは特定新株予約権を交付する旨の定めに基づいて支給する給与で、定期同額給与及び業績連動給与のいずれにも該当しないもの（次の場合に該当する場合には、それぞれ次の要件を満たすものに限り、それぞれ）

イ その給与が定期給与を支給しない役員に対して支給する給与以外の給与である場合……納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしていること。

ロ 株式を交付する場合……その株式が適格株式であること。

ハ 新株予約権を交付する場合……その新株予約権が適格新株予約権であること。

- ③ 一定の業績連動給与（法第34①三、法令69⑨～⑲、法規22の3④～⑦）

内国法人（同族会社にあつては、同族会社以外の法人との間にその法人による完全支配関係があるものに限り、）がその業務執行役員に対して支給する業績連動給与で次の要件を満たすもの（他の業務執行役員の全てに対して次の要件を満たす業績連動給与を支給する場合に限り、）

イ その金額等の算定方法がその事業年度の利益の状況を示す指標、株式の市場価格の状況を示す指標又は売上高の状況を示す指標を基礎とした客観的なもの（次の要件を満たすものに限り、）であること。

- (イ) 金銭による給与にあつては確定額を、株式又は新株予約権による給与にあつては確定数を、それぞれ限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対

して支給する業績連動給与に係る算定方法と同様のものであること。

(ロ) 職務執行期間開始の日の属する会計期間開始の日から3月（確定申告書の提出期限の延長の特例の延長期間の指定を受けている内国法人にあっては、その指定に係る月数に2を加えた月数）を経過する日までに、一定の適正な手続を経ていること。

(ハ) その内容が、上記(ロ)の手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていること又は次の方法により開示されていること。

- A 四半期報告書に記載する方法
- B 半期報告書に記載する方法
- C 臨時報告書に記載する方法
- D 金融商品取引所の業務規程又はその細則を委ねた規則に規定する方法に基づいて行うその事項に係る開示による方法

ロ 一定の日までに交付されること。

ハ 損金経理をしていること。

(2) 改正の内容

令和5年11月29日に公布された「金融商品取引法等の一部を改正する法律（令和5年法律第79号）」により金融商品取引法が改正され、四半期報告書が廃止されたことに伴い、一定の業績連動給与の算定方法の内容が開示されていることとの要件（上記(1)③イ(ハ)）における開示の方法から四半期報告書に記載する方法によるものが除外されました（旧法規22の3⑥一）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年4月1日に行った四半期報告書に記載する方法による開示については、従前どおりとされています（改正法規附則2①）。また、令和6年4月1日以後に金融商品取引法等の一部を改正する法律（令和5年法律第79号）附則第2条第1項の規定により

従前どおり提出される四半期報告書に記載する方法による開示については、従前どおりとする経過措置が講じられています（改正法規附則2②）。

6 第二次納税義務に係る納付税額の損金不算入

(1) 改正前の制度の概要

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。）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）。

① 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。）

② 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

③ 上記①又は②に準ずる次の国税又は地方税
イ 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

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項の規定の例により納付すべき特別法人事業税に係る徴収金

ハ 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。

(2) 改正の内容

偽りその他不正の行為により国税を免れた株式会社等の役員等の第二次納税義務の規定（徴法40）及び偽りその他不正の行為により地方団体の徴収金を免れた株式会社の役員等の第二次納税義務の規定（地法11の9）が創設されたことに伴い、上記(1)の制度の対象に次の国税又は地方税が追加されました（法法39①、法令78の2①）。

- ① 国税徴収法第40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。）
- ② 地方税法第11条の9の規定により納付し、又は納入すべき地方税
- ③ 地方税法第11条の9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
- ④ 地方税法第11条の9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
- ⑤ 国税徴収法第40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

(注) 上記の改正の背景等については、後掲「**国税通則法等の改正**」の「三 偽りその他不正の行為により国税を免れた株式会社の役員等の第二次納税義務の整備」及び後掲「**地方税法等の改正**」の「十五 納税環境整備」の「2 不正申告を行った法人の代表者等に対する徴収手続の整備」をご参照ください。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和7年1月1日から施行することとされています（改正法附則1四、改正法令附則1二）。

7 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入

(1) 改正前の制度の概要

内国法人が、各事業年度において固定資産の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団

体の補助金又は給付金その他これらに準ずるもの（以下「国庫補助金等」といいます。）の交付を受けた場合（その国庫補助金等の返還を要しないことがその事業年度終了の時までに確定した場合に限ります。）において、その事業年度終了の時までに取得又は改良をしたその交付の目的に適合した固定資産につき、その事業年度においてその交付を受けた国庫補助金等の額に相当する金額の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等（圧縮記帳）をしたときは、その減額等を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42①）。また、国庫補助金等に代えて固定資産の交付を受けた場合（法法42②）及び特別勘定を設けた場合（法法43、44）についても、同様の措置が講じられています。

なお、国庫補助金等は、国又は地方公共団体の補助金又は給付金のほか、次の助成金又は補助金とされています（法法42①、法令79、法規24の2）。

- ① 障害者の雇用の促進等に関する法律に基づく独立行政法人高齢・障害・求職者雇用支援機構の助成金
- ② 福祉用具の研究開発及び普及の促進に関する法律に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金
- ③ 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金（外国試験研究機関等又は外国試験研究機関等の研究員と共同して行う試験研究に関する助成金を除きます。）
- ④ 特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金
- ⑤ 独立行政法人農畜産業振興機構法に基づく独立行政法人農畜産業振興機構の補助金
- ⑥ 独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援

機構法に基づく独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構の補助金

- ⑦ 日本国有鉄道清算事業団の債務等の処理に関する法律に基づく独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構の助成金のうち北海道旅客鉄道株式会社の輸送の安全の確立のための鉄道施設等の整備に充てられるもの
- ⑧ 日本たばこ産業株式会社が日本たばこ産業株式会社法の認可を受けた事業計画に定めるところに従って交付する葉たばこの生産基盤の強化のための助成金

(2) 改正の内容

対象となる国庫補助金等に次の助成金が追加されました（法令79五・九）。

- ① 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法第15条第15号に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の供給確保事業助成金

（注）供給確保事業助成金とは、経済施策を一体的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律第31条第3項第1号に規定する助成金をいいます（法令79五）。

- ② 独立行政法人エネルギー・金属鉱物資源機構法第11条第1項第25号に基づく独立行政法人エネルギー・金属鉱物資源機構の供給確保事業助成金

（注）関係法令については、下記の（参考1）から（参考3）までをご参照ください。

（参考1） 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法（平成14年法律第145号） （業務の範囲）

第15条 機構は、第4条の目的を達成するため、次の業務を行う。

一～十四 省略

十五 経済施策を一体的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律（令和4年法律第43号）第42条第1項に規定する安定供給確保支援業務（同条第2項の規定による指定に係るもの

に限る。以下「安定供給確保支援業務」という。）を行うこと。

（参考2） 経済施策を一体的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律（令和4年法律第43号）

（特定重要物資の指定）

第7条 国民の生存に必要な不可欠な若しくは広く国民生活若しくは経済活動が依拠している重要な物資（プログラムを含む。以下同じ。）又はその生産に必要な原材料、部品、設備、機器、装置若しくはプログラム（以下この章において「原材料等」という。）について、外部に過度に依存し、又は依存するおそれがある場合において、外部から行われる行為により国家及び国民の安全を損なう事態を未然に防止するため、当該物資若しくはその生産に必要な原材料等（以下この条において「物資等」という。）の生産基盤の整備、供給源の多様化、備蓄、生産技術の導入、開発若しくは改良その他の当該物資等の供給網を強靱化するための取組又は物資等の使用の合理化、代替となる物資の開発その他の当該物資等への依存を低減するための取組により、当該物資等の安定供給確保を図ることが特に必要と認められるときは、政令で、当該物資を特定重要物資として指定するものとする。

（供給確保計画の認定）

第9条 特定重要物資等の安定供給確保を図ろうとする者は、その実施しようとする特定重要物資等の安定供給確保のための取組（以下この条において「取組」という。）に関する計画（以下この節及び第29条において「供給確保計画」という。）を作成し、主務省令で定めるところにより、主務大臣に提出して、その認定を受けることができる。

2 2以上の者が取組を共同して実施しようとする場合にあっては、当該2以上の

者は、共同して供給確保計画を作成し、前項の認定を受けることができる。

3 供給確保計画には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

- 一 安定供給確保を図ろうとする特定重要物資等の品目
- 二 取組の目標
- 三 取組の内容及び実施期間
- 四 取組の実施体制
- 五 取組に必要な資金の額及びその調達方法
- 六 取組を円滑かつ確実に実施するために行う措置
- 七 取組に関する情報を管理するための体制
- 八 供給確保計画の作成者における当該特定重要物資等の調達及び供給又は使用の現状
- 九 前各号に掲げるもののほか、主務省令で定める事項

4 主務大臣は、第1項の認定の申請があった場合において、当該申請に係る供給確保計画が次の各号のいずれにも適合するものであると認めるときは、その認定をするものとする。

- 一 取組の内容及び安定供給確保取組方針に照らし適切なものであること。
- 二 取組の実施に関し、安定供給確保取組方針で定められた期間以上行われ、又は期限内で行われると見込まれるものであること。
- 三 取組の実施体制並びに取組に必要な資金の額及びその調達方法が供給確保計画を円滑かつ確実に実施するため適切なものであること。
- 四 特定重要物資等の需給がひっ迫した場合に行う措置、特定重要物資等の供給能力の維持若しくは強化に資する投資又は依存の低減の実現に資する措置その他の取組を円滑かつ確実に実施す

るために行う措置として主務省令で定めるものが講じられると見込まれるものであること。

五 取組に関する情報を適切に管理するための体制が整備されていること。

六 同一の業種に属する事業を営む2以上の者が共同して作成した供給確保計画に係る第1項の認定の申請があった場合にあっては、次のイ及びロに適合するものであること。

イ 内外の市場の状況に照らして、当該申請を行う事業者とその営む事業と同一の業種に属する事業を営む他の事業者との間の適正な競争が確保されるものであること。

ロ 一般消費者及び関連事業者の利益を不当に害するおそれがあるものではないこと。

5 主務大臣は、第1項の認定をするときは、あらかじめ、内閣総理大臣その他関係行政機関の長に協議しなければならない。

6 主務大臣は、第1項の認定をしたときは、その旨を、当該認定に係る特定重要物資について安定供給確保支援業務を行う安定供給確保支援法人又は安定供給確保支援独立行政法人に通知するものとする。
(供給確保計画の変更)

第10条 前条第1項の認定を受けた者（以下この章において「認定供給確保事業者」という。）は、当該認定に係る供給確保計画を変更するときは、主務省令で定めるところにより、あらかじめ、主務大臣の認定を受けなければならない。ただし、主務省令で定める軽微な変更については、この限りでない。

2 認定供給確保事業者は、前項ただし書の主務省令で定める軽微な変更をしたときは、遅滞なく、その旨を主務大臣に届け出なければならない。

3 前条第4項から第6項までの規定は、

第1項の規定による変更の認定について準用する。

(安定供給確保支援法人の指定及び業務)

第31条 主務大臣は、安定供給確保基本指針及び安定供給確保取組方針に基づき、主務省令で定めるところにより、一般社団法人、一般財団法人その他主務省令で定める法人であって、第3項に規定する業務（以下この章及び第96条第3号において「安定供給確保支援業務」という。）に関し次の各号のいずれにも適合すると認められるものを、その申請により、特定重要物資ごとに安定供給確保支援法人として指定することができる。

一 安定供給確保支援業務を適正かつ確実に実施することができる経理的基礎及び技術的能力を有するものであること。

二 安定供給確保支援業務の実施体制が安定供給確保基本指針に照らし適切であること。

三 安定供給確保支援業務以外の業務を行っている場合にあっては、その業務を行うことによって安定供給確保支援業務の適正かつ確実な実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。

四 前3号に掲げるもののほか、安定供給確保支援業務を適正かつ確実に実施することができるものとして、主務省令で定める基準に適合するものであること。

2 省 略

3 安定供給確保支援法人は、主務省令で定めるところにより、次に掲げる業務を行うものとする。

一 認定供給確保事業者が認定供給確保事業を行うために必要な資金に充てるための助成金を交付すること。

二 認定供給確保事業者が認定供給確保事業を行うために必要な資金の貸付け

を行う金融機関（第33条第2項第4号において「貸付金融機関」という。）に対し、利子補給金を支給すること。

三～五 省 略

4～7 省 略

(安定供給確保支援独立行政法人の指定及び業務)

第42条 別表に掲げる独立行政法人（独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）第2条第1項に規定する独立行政法人をいう。次項及び第86条第1項第4号において同じ。）は、次項の規定による安定供給確保支援独立行政法人の指定を受けたときは、同法第1条第1項に規定する個別法（以下この項及び次条第1項において「個別法」という。）の定めるところにより、同法第5条の規定により個別法で定める目的の範囲内において、この法律の目的を達成するため、当該指定に係る安定供給確保支援業務（第31条第3項第1号及び第2号に掲げる業務並びにこれらに附帯する業務に限る。次条第1項において同じ。）を行うことができる。

2 主務大臣は、安定供給確保取組方針に基づき、その所管する独立行政法人のうち、その所管する事業に係る特定重要物資に係るものを、特定重要物資ごとに安定供給確保支援独立行政法人として指定することができる。

3 第32条の規定は、安定供給確保支援独立行政法人について準用する。

別表（第42条、第86条関係）

一 省 略

二 独立行政法人エネルギー・金属鉱物資源機構

三 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構

(参考3) 独立行政法人エネルギー・金属鉱物資源機構法（平成14年法律第94号）
(業務の範囲)

第11条 機構は、第3条の目的を達成するため、次の業務を行う。

一～二十四 省略

二十五 経済施策を一体的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律（令和4年法律第43号）第42条第1項に規定する安定供給確保支援業務（同条第2項の規定による指定に係るものに限る。以下「安定供給確保支援業務」という。）を行うこと。

2～6 省略

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人の令和6年4月1日以後に確定申告書の提出期限が到来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ています（改正法令附則5）。

8 その他

特許権等の譲渡等による所得の課税の特例（措法59の3）の創設に伴い、法人税法施行令の規定について次の整備が行われ、令和7年4月1日から施行することとされています（令和6年6月改正法令附則）。

（注）上記の制度の創設の趣旨及び内容については、

後掲「租税特別措置法等（法人税関係）の改正」の「第五 その他の特別措置関係」の「一 特許権等の譲渡等による所得の課税の特例」をご参照ください。

(1) 寄附金の損金不算入制度

寄附金の損金算入限度額の基礎となる所得金額について、特許権等の譲渡等による所得の課税の特例の適用がある場合には、この特例の適用をしないものとして計算することとされました（法令73②十六）。

(2) 損益通算制度

法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合の全体再計算（法法64の5⑧）の要件である「遮断に関する規定を適用したならば欠損金額が生ずる等の事実が生じ、その通算法人又は他の通算法人の各事業年度終了の日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税の負担を不当に減少させる結果となると認めるとき」について、「遮断に関する規定」に、特許権等の譲渡等による所得の課税の特例における遮断に関する規定（措令35の3⑫）が追加されました（法令131の7②九）。