

法人税法の改正

目 次	
一 リースに関する会計基準等への対応…	266
二 組織再編税制…	289
三 その他…	311
1 公共法人の範囲…	311
2 公益法人等の範囲及び収益事業から除外される事業の範囲…	312
3 減価償却資産…	326
4 寄附金の損金不算入…	330
5 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…	338
6 不正行為等に係る費用等の損金不算入…	339
7 有価証券の譲渡損益…	344
8 その他…	348

はじめに

令和7年度税制改正においては、物価上昇局面における税負担の調整及び就業調整対策の観点から、所得税の基礎控除の控除額及び給与所得控除の最低保障額の引上げ並びに大学生年代の子等に係る新たな控除の創設を行うこととされ、老後に向けた資産形成を促進する観点から、確定拠出年金（企業型 DC 及び iDeCo）の拠出限度額等を引き上げることとされ、成長意欲の高い中小企業の設備投資を促進し地域経済に好循環を生み出すために、中小企業経営強化税制を拡充することとされ、国際環境の変化等に対応するため、防衛力強化に係る財源確保のための税制措置、グローバル・ミニマム課税の法制化、外国人旅行者向け免税制度の見直し等を行うこととされ、これらにより、「賃上げと投資が牽引する成長型経済」への移行を実現し、経済社会の構造変化等に対応することとされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法関係（国際課税関係を除きます。）の改正では、リースに関する会計基準を踏まえたオペレーティング・リースの借手における賃借費用の損金算入規定の創設等税制上の整備、一定の協同組合組織が共同で事業を行うための合併及び分割型分割の適格要件の見直し、無対価の非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調

整勘定の算定方法の適正化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31日に参議院本会議で可決・成立し、同日に令和7年法律第13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。

- ・ 法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令7.3.31政令第121号）
- ・ 地方法人税法施行令の一部を改正する政令（令7.3.31政令第122号）
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令7.3.31財務省令第19号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令7.3.31財務省令第20号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令7.4.14財務省令第43号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令7.4.14財務省令第44号）
- ・ 防衛特別法人税に関する省令等の一部を改正する省令（令7.4.14財務省令第46号）
- ・ 法人税法別表第一独立行政法人の項の規定に基づき、法人税を課さない法人を指定する件の

一部を改正する件（令 7.3.31 財務省告示第 86 号）

- ・ 租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 1 項第 1 号に規定する厚生労働大臣が財務大臣と協議して定める基準等の一部を改正する告示（令 7.3.31 厚生労働省告示第 131 号）

- ・ 令和 6 年厚生労働省・農林水産省告示第 2 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）の一部を改正する件（令 7.3.31 厚生労働省、農林水産省告示第 1 号）

一 リースに関する会計基準等への対応

1 改正前の制度の概要

(1) リース取引

法人がリース取引を行った場合には、そのリース取引の目的となる資産（以下「リース資産」といいます。）の賃貸人から賃借人への引渡しの際にそのリース資産の売買があったものとして賃貸人又は賃借人である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 64 の 2 ①）。

また、法人が譲受人から譲渡人に対する賃貸（リース取引に該当するものに限りです。）を条件に資産の売買を行った場合において、これら一連の取引が実質的に金銭の貸借であると認められるときは、その資産の売買はなかったものとし、かつ、譲受人から譲渡人に対する金銭の貸付けがあったものとして、譲受人又は譲渡人である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 64 の 2 ②）。

リース取引とは、資産の賃貸借で、次の要件に該当するものをいいます（法法 64 の 2 ③）。いわゆるファイナンス・リース取引です。

- ① その賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること。
- ② その賃貸借に係る賃借人がその賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、その資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

（注） 土地の賃貸借のうち、法人税法施行令第 138 条の規定の適用のあるもの及び次の要件（これらに準ずるものを含みます。）のいずれにも該当しないものは、リース取引の範囲から除外することとされています（法令 131 の 2 ①）。

- ① その土地の賃貸借に係る契約において定められている賃貸借期間の終了の時又はその賃貸借期間の中途において、その土地が無償又は名目的な対価の額でその賃貸借に係る賃借人に譲渡されるものであること。
- ② その土地の賃貸借に係る賃借人に対し、賃貸借期間終了の時又は賃貸借期間の中途においてその土地を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。

(2) 賃借人の処理（減価償却費の損金算入限度額等）

法人が行った資産の賃貸借がリース取引に該当する場合には、上記(1)のとおり、そのリース資産の賃貸人から賃借人への引渡しの際にそのリース資産の売買があったものとされ、賃借人においては、所有権移転外リース取引以外のリース取引により取得したものとされるリース資産について自己の固定資産と同一の方法により償却限度額の計算を行い、所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産についてリース期間定額法により償却限度額の計算を行うこととされています（法令 48 の 2 ①六）。

（注 1） 所有権移転外リース取引とは、リース取引のうち、次のいずれかに該当するもの（こ

れらに準ずるものを含みます。)以外のものをいいます(法令48の2⑤五)。

① リース期間終了の時又はリース期間の中途において、そのリース取引に係る契約において定められているそのリース取引の目的とされている資産(以下「目的資産」といいます。)が無償又は名目的な対価の額でそのリース取引に係る賃借人に譲渡されるものであること。

② そのリース取引に係る賃借人に対し、リース期間終了の時又はリース期間の中途において目的資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。

③ 目的資産の種類、用途、設置の状況等に照らし、その目的資産がその使用可能期間中そのリース取引に係る賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること又はその目的資産の識別が困難であると認められるものであること。

④ リース期間が目的資産の耐用年数に比して相当短いもの(そのリース取引に係る賃借人の法人税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限りま

す。)であること。
(注2) リース期間とは、リース取引に係る契約において定められているリース資産の賃貸借の期間をいいます(法令48の2⑤七)。

リース期間定額法とは、所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産の取得価額(その取得価額に残価保証額に相当する金額が含まれている場合には、その取得価額からその残価保証額を控除した金額)をそのリース資産のリース期間の月数で除して計算した金額に当該事業年度における当該リース期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいいます(法令48の2①六)。

(注3) 上記のリース資産のリース期間は、そのリース資産がリース期間の中途において適

格合併、適格分割又は適格現物出資以外の事由により移転を受けたものである場合には、その移転の日以後の期間に限ることとされています。

(注4) 残価保証額とは、リース期間終了の時に所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産の処分価額がその所有権移転外リース取引に係る契約において定められている保証額に満たない場合にその満たない部分の金額をその所有権移転外リース取引に係る賃借人がその賃貸人に支払うこととされている場合におけるその保証額をいいます(法令48の2⑤六)。

(注5) 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とします(法令48の2⑥)。

ただし、法人がその有する所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産につき当該事業年度の前事業年度までの各事業年度においてした償却の額の累積額とそのリース資産につきリース期間定額法により計算した当該事業年度の償却限度額に相当する金額との合計額が、その取得価額から残価保証額を控除した金額に相当する金額(以下「償却可能限度額」といいます。)を超える場合には、そのリース資産については、その償却限度額に相当する金額からその超える部分の金額を控除した金額をもって当該事業年度の償却限度額とすることとされています(法令61①)。

なお、上記(1)により売買があったものとされたリース資産につき賃借人が賃借料として損金経理をした金額又は上記(1)により金銭の貸付けがあったものとされた場合の賃借に係る資産につき譲渡人が賃借料として損金経理をした金額は、償却費として損金経理をした金額に含まれるものとされています(法令131の2③)。

法人が行った資産の賃貸借がリース取引に該当しない場合には、賃借人のその賃貸借に係る各事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の収

益に係る売上原価等の額又は当該事業年度の賃借料等の費用（当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除きます。）の額とすることとされています（法法22③）。

上記の売上原価等の額又は費用の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとするものとされています（法法22④）。

また、法人税法第22条の規定に準じて外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を計算する場合には、上記の売上原価等の額又は費用の額は、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に限ることとされ（法令184①一）、内部取引に係る賃借料等の費用の額については、債務の確定しないものであっても、その事業年度の損金の額に算入することとされています（法法142③一）。

(3) 賃貸人の処理（リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例等）

法人が、リース取引によるリース資産の引渡し（以下「リース譲渡」といいます。）を行った場合には、次の①及び②の特例（リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例）の適用があります。

① 延払基準の特例

法人が、リース譲渡を行った場合において、そのリース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき、そのリース譲渡の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理したとき（そのリース譲渡につき下記②の適用を受ける場合を除きます。）は、その経理した収益の額及び費用の額は、その各事業年度の益金の額及び損金の額に算入することとされています（法法63①本文）。

延払基準の方法とは、次の方法とされています（法令124①）。

イ リース譲渡の対価の額及びその原価の額（そのリース譲渡に要した手数料の額を含

みます。）にそのリース譲渡に係る賦払金割合を乗じて計算した金額をその事業年度の収益の額及び費用の額とする方法

（注1） 賦払金割合とは、次の算式により計算した割合をいいます（法令124②）。

＜算式＞

分母の金額に係る賦払金であって
その事業年度において支払期日が
到来するものの合計額

リース譲渡の対価の額

（注2） 上記（注1）の算式の分子の合計額は、その賦払金につき既にその事業年度開始の日前に支払を受けている金額を除くものとし、翌事業年度以後において支払の期日が到来する賦払金につきその事業年度中に支払を受けた金額を含むものとされています。

ロ リース譲渡に係る(イ)及び(ロ)の金額の合計額をその事業年度の収益の額とし、(ハ)の金額をその事業年度の費用の額とする方法

(イ) そのリース譲渡の対価の額から利息相当額を控除した金額（以下「元本相当額」といいます。）をリース資産のリース期間の月数で除し、これにその事業年度におけるそのリース期間の月数を乗じて計算した金額

（注1） 利息相当額とは、そのリース譲渡の対価の額のうちに含まれる利息に相当する金額をいいます（法令124①二イ）。

（注2） リース期間とは、リース取引に係る契約において定められたリース資産の賃貸借の期間をいいます（法令124①二イ）。

（注3） 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とします（法令124⑤）。

(ハ)についても同様です。

(ロ) そのリース譲渡の利息相当額がその元本相当額のうちその支払の期日が到来し

ていないものの金額に応じて生ずるものとした場合にその事業年度におけるリース期間に帰せられる利息相当額

- ハ) そのリース譲渡の原価の額をリース期間の月数で除し、これにその事業年度におけるそのリース期間の月数を乗じて計算した金額

(注1) 会計上、貸手の基本となる会計処理としてリース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法のほか、リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法及び利息相当額を各期へ配分する方法が示されていますが、これらの方法も延払基準の方法に該当するものとして認められています。

この特例の適用を受ける法人が、リース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき、そのリース譲渡の日の属する事業年度後のいずれかの事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理しなかった場合には、そのリース譲渡に係る収益の額及び費用の額は、その経理しなかった決算に係る事業年度の益金の額及び損金の額に算入することとされています(法法63①ただし書、法令125①)。

(注2) その経理しなかった決算に係る事業年度の益金の額及び損金の額に算入する金額からは、既にその事業年度前の各事業年度の益金の額及び損金の額に算入される金額を除くこととされています。

② リース譲渡の特例

法人がリース譲渡を行った場合には、その法人の経理にかかわらず、そのリース譲渡に係る対価の額のうち利息に相当する部分の金額をリース譲渡の対価の額からその原価の額を控除した金額の20%相当額としてそのリース譲渡の日の属する事業年度以後の各事業年度の収益の額及び費用の額を計算した金額を、その各事業年度の益金の額及び損金の額に算入することができることとされています(法

法63②本文、法令124③④)。

この特例の適用を受けている法人がそのリース譲渡に係る契約の解除又は他の者に対する移転をした場合には、そのリース譲渡に係る収益の額及び費用の額は、その解除又は移転をした事業年度の益金の額及び損金の額に算入することとされています(法令125②)。

(注1) 他の者に対する移転からは、適格合併、適格分割又は適格現物出資による移転を除くこととされています。

(注2) その解除又は移転をした事業年度の益金の額及び損金の額に算入する金額からは、既にその事業年度前の各事業年度の益金の額及び損金の額に算入される金額を除くこととされています。

本制度の適用を受けている法人が自己を株式交換等完全子法人等とする非適格株式交換等を行った場合又はその法人がグループ通算制度を開始し、通算グループに加入し、若しくは通算グループから離脱した場合には、一定の場合を除き、未計上の収益の額及び費用の額を益金の額及び損金の額に算入することとされています(法法63③④、法令126、127)。

法人が適格合併等(適格合併、適格分割又は適格現物出資をいいます。以下同じです。)によりその適格合併等に係る被合併法人等(被合併法人、分割法人又は現物出資法人をいいます。以下同じです。)からその被合併法人等において本制度の適用を受けているリース譲渡に係る契約の移転を受けた場合には、その適格合併等の日の属する事業年度以後の各事業年度については、その法人において、引き続き、本制度の適用ができることとされています(法令128)。

法人が、リース取引以外の資産の賃貸借によりその賃貸借の目的となる資産の賃貸を行った場合には、その賃貸借に係る収益の額は、その賃貸借期間の経過に応じて益金の額に算入することとされています(法法22の2①)。

2 改正の趣旨

(1) リースに関する会計基準の公表

我が国においては、平成19年3月に企業会計基準委員会が企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「旧リース会計基準」といいます。）及び企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「旧リース適用指針」といいます。）を公表し、リースに関する我が国の会計基準は当時の国際的な会計基準と整合的なものとなりました。

しかしながら、平成28年1月に国際会計基準審議会（IASB）より国際財務報告基準（IFRS）第16号「リース」（以下「IFRS第16号」といいます。）が公表され、同年2月に米国財務会計基準審議会（FASB）より Topic 842「リース」が公表されました。これらの会計基準では、借手の会計処理に関して、主に費用配分の方法が異なるものの、原資産の引渡しによりリースの借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）とその移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、オペレーティング・リースも含む全てのリースについて資産及び負債を計上することとされています。これらの会計基準の公表により、我が国の会計基準とは、特に負債の認識において違いが生ずることとなり、国際的な比較において議論となる可能性があります。

これらの状況を踏まえ、企業会計基準委員会では、平成31年3月に開催された第405回企業会計基準委員会において、借手の全てのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発に着手することが決定されました。その後令和5年5月に公開草案が公表され、令和6年9月13日に企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」、企業会計基準適用指針第33号「リースに関する会計基準の適用指針」等が公表されました。

（注1） 企業会計基準委員会が公表した資料にお

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

「リースに関する会計基準」における借手の会計処理は、全てのリースを使用権の取得と捉えて使用権資産を貸借対照表に計上するとともに、リースの費用配分の方法については、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上するIFRS第16号と同様の単一モデルによることとされています。使用権資産の償却については、契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースは、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定することとされています（リースに関する会計基準37）。一方、契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース以外のリースは、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額を0とすることとされています（リースに関する会計基準38）。これは、旧リース会計基準及び旧リース適用指針のファイナンス・リースに関する会計処理と基本的に同様のものとなっています。

「リースに関する会計基準」における貸手の会計処理は、基本的に旧リース会計基準を踏襲したものとなっており、リースの分類についても、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類した上で、ファイナンス・リースについて所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースとに分

類することとされています（リースに関する会計基準43、44）。一方で、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」との整合性を図る観点から、ファイナンス・リースに係る収益の計上方法については、旧リース適用指針において認められていた「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法」を廃止することとされ、具体的には、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理として次のとおりとされています（リースに関する会計基準45、リースに関する会計基準の適用指針71、72）。

① 貸手は、事業の一環で行うリースについて取引実態に応じ、次のイ又はロのいずれかにより会計処理を行う。

イ 製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行う所有権移転外ファイナンス・リース

(イ) リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース投資資産を計上する。また、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する。

(ロ) 各期に受け取る貸手のリース料（受取リース料）を利息相当額とリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産の元本回収額として会計処理を行う。

ロ 製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行う所有権移転外ファイナンス・リース

(イ) リース開始日に、原資産の現金購入価額により、リース投資資産を計上する。

(ロ) 受取リース料の会計処理は、上記イ(ロ)と同様とする。

② 貸手は、事業の一環以外で行う所有権移転外ファイナンス・リースについて、次の会計処理を行う。

イ リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額と原資産の帳簿価額との差額を売却損益

として計上し、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額でリース投資資産を計上する。

ロ 受取リース料の会計処理は、上記①イ(ロ)と同様とする。

(注2) 所有権移転ファイナンス・リースに係る会計処理についても、上記と同様とされています（リースに関する会計基準の適用指針78）。

なお、オペレーティング・リースについては、旧リース会計基準では、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うことのみが定められていましたが、収益認識に関する会計基準との整合性を図る観点等から、貸手は、オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上することとされています（リースに関する会計基準48、リースに関する会計基準の適用指針82）。

「リースに関する会計基準」及び「リースに関する会計基準の適用指針」（以下「新会計基準」といいます。）は、令和9年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとされています（リースに関する会計基準58、リースに関する会計基準の適用指針112）。ただし、令和7年4月1日以後開始することができることとされています（リースに関する会計基準58）。

(2) 借手のオペレーティング・リースに係る費用の損金算入

リースに対する法人税法上の取扱いについては、従来、個々の取引の経済的実態に合わせた処理が定められており、ファイナンス・リース（上記1(1)のリース取引）は、法的には賃貸借の性格を有するものの、経済的には資産の売買及び融資と類似の性格を有し、借手がリース物件を分割払いで購入したことに同一の効果を生ずるものと考えられることから、リース物件を

取得したものとして減価償却等により損金算入され、その他のリース（オペレーティング・リース）は、経済的にも通常の資産の借受けと変わらないことから、賃借料等の費用として計上された金額を前提に損金算入されています。旧リース会計基準において、ファイナンス・リースは経済的実態がリース物件を売買した場合と同様の状態にあるという認識のもと、ファイナンス・リースは売買取引に係る方法に準じた会計処理とし、オペレーティング・リースは賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理としているのと、同様の考えによるものです。

上記の損金算入は、基本的に、各事業年度の所得の金額の計算の通則的規定である法人税法第22条第4項により「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算された金額に基づくこととなります。旧リース会計基準等に従った会計処理は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当するものと考えられ、新会計基準に従った会計処理についても、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当し得ると考えられます。したがって、新会計基準に従った費用の額の計算のうち、法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分があれば、その部分を明示する必要が生ずることとなります。

法人税法上、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用に係る損金算入額は、償却費以外の費用については、当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除くこととされています（債務確定主義）。これは、費用の見越計上や引当金の設定に制限を設け、債務性の高い確実な費用に限って損金とする趣旨で、費用計上についてはできるだけ企業の恣意性を排除し、課税の公平を確保することを目的とするものです。平成8年の税制調査会法人課税小委員会報告においても「費用の計上時期の適正化を図る場合においても、課税の公正・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、

これを極力抑制する必要がある。」とされています。

前述のとおり、新会計基準における借手の会計処理は、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用配分するという単一モデルを採用しており、ファイナンス・リースについては従来の処理と基本的に同様ですが、オペレーティング・リースについては従来の賃貸借処理とは大きく異なる処理となります。借手において単一モデルを採用した理由として、以下が考慮されたものとされています。

- ・ 我が国の会計基準については、米国会計基準を参考としながらも、基本的にはIFRSと整合性を図ってきたこれまでの経緯を踏まえると、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されない限り、基本的にはIFRSと整合性を図ることになるものと考えられること
 - ・ IFRS任意適用企業を中心として、IFRS第16号と整合性を図るべきとの意見が多くなっていること
 - ・ 財務諸表利用者による分析においてリース費用を減価償却費と利息相当額に配分する損益計算書の調整が不要となる点及びリース負債を現在価値で計上することと整合的に損益計算書で利息相当額が計上される点で、単一の会計処理モデルの方が財務諸表利用者のニーズに適うと考えられること
 - ・ オペレーティング・リースの経済実態との整合性の観点からは、単一の会計処理モデルと2区分の会計処理モデルのいずれが適切かについて、優劣はつけられないものと考えられること
 - ・ 単一の会計処理モデルを採用した場合と2区分の会計処理モデルを採用した場合を比較したとき、いずれの場合に適用上のコストが小さいかどうかについて、多様な意見が聞かれたこと
- 一方、オペレーティング・リースの貸手の会

計処理については、旧リース会計基準における考え方と同様の観点から、引き続き賃貸借取引に係る方法に準じた処理とされています。

このように、オペレーティング・リースの借手の会計処理は、取引の経済的実態との整合性の観点からより適切なものとして見直されたものではないと考えられます。

また、法人税法上、取引の当事者間において同じ取引を別の種類の取引として認識することは適切ではなく、所有権移転外ファイナンス・リースについて、会計上賃貸借処理が認められる場合であっても、税務上は例外なく売買があったものとされているのもこの考え方によるものです。仮に借手について資産の取得と捉えた場合、貸手については資産の譲渡と捉えて課税所得を計算することとなります。

法人税法においては、取引の経済的実態との整合性を優先すべきであり、上記の状況を踏まえても、オペレーティング・リースの性格は引き続き賃貸借であると考えられます。そして賃借に係る費用を債務の確定していない部分を含めて損金算入を認めることは費用の損金算入に関する法人税の基本的な考え方に反するものといえます。

以上を踏まえ、オペレーティング・リースの借手の賃借費用として損金の額に算入する金額を、会計処理にかかわらず、賃借料のうち債務の確定した部分の金額とする規定が設けられました。

(3) リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例

割賦基準（延払基準）については、平成8年の税制調査会法人課税小委員会報告において、「割賦や延払いによる商品の販売等は、販売する者が商品等の供給機能と金融機能の双方を果たしていると考え、商品等の供給機能のみを果たし金融機能は第三者に委ねている法人の収益の計上時期との比較において不均衡が生じていると考えられる」、「基本的には、その引渡

し時に収益の計上を行うこととすることが適当」との指摘がされ、平成10年度税制改正において長期割賦販売等を除き割賦基準（延払基準）が廃止されました。その後、平成30年の収益認識に関する会計基準の導入を契機として、同年度税制改正において、リース取引以外の長期割賦販売等の割賦基準（延払基準）についても、廃止されました。リース取引については、法人税法上賃貸を譲渡とみなしていることへの対応として延払基準を可能としている点及び会計上、リース取引は収益認識に関する会計基準の対象外とされている点を踏まえ、見直しの対象外とされました。

今般の会計基準の見直しにより新会計基準を適用した法人は割賦基準である「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法」により経理することができなくなります。上記法人課税小委員会報告も踏まえると、新会計基準を適用しなければならない法人との間で不公平を生じさせてまで新会計基準を適用する必要がない法人にのみ割賦基準による経理を前提とした制度を別段の定めとして存置するのは適当ではなく、他の取引に係る収益及び費用と同様、所得の金額の計算の通則的規定である法人税法第22条及び第22条の2により各事業年度の益金の額及び損金の額を計算すべきであることから、会計基準の見直しを契機として、リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例を廃止することとされました。

3 改正の内容

(1) 賃貸借取引に係る費用の損金算入

法人が賃貸借取引によりその賃貸借取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その賃貸借取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその法人が支払うこととされている金額があるときは、その支払うこととされている金額のうちその各事業年度において債務の確定した部分の金額は、その各事業年度において損金の額に算入するこ

とする別段の定めが設けられました（法法53）。

① 賃貸借取引

本制度の対象となる賃貸借取引は、資産の賃貸借で法人税法第64条の2第3項に規定するリース取引（上記1(1)）以外のものとされています（法法53①）。いわゆるオペレーティング・リース取引のことで、具体的には、上記1(1)①又は②の要件のいずれかに該当しない資産の賃貸借及びリース取引の範囲から除かれる土地の賃貸借（上記1(1)（注））が本制度の対象となります。

（注） 資産の賃貸借は、賃貸借契約に限定されていないことから、取引の当事者間で賃貸借契約以外の契約として締結されたものでも、その契約（又はその一部）の内容が実質的に資産の賃貸借であれば、その契約（又はその一部）に基づく行為は、これに該当するものと考えられます。

② 対象金額

本制度の対象となる金額は、賃貸借取引に係る契約に基づき支払うこととされている金額とされています（法法53①）。なお、その賃貸借取引の目的となる資産の賃借のために要する費用の額又はその資産を事業の用に供するために直接要する費用の額を含むものとされています。すなわち、付随費用を含む借手の支払リース料が本制度の対象となります。

（注） 新会計基準では、使用権資産の取得価額にはリース料のほか付随費用を含むこととされ（リースに関する会計基準33）、使用権資産の減価償却費としてリース期間にわたり費用計上されることとなることから、付随費用についても本制度の対象とされています。

ただし、次の金額は、対象金額から除くものとされています。これらの金額は、本制度以外の他の定めにより損金算入すべきものであることから、本制度の対象から除かれています。

イ 法人税法第22条第3項第1号に掲げる原価の額

すなわち、収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額です。これらの原価の額は、会計上収益に対応させて経理した金額が損金算入されることとなります（法法22③④）。

ロ 固定資産の取得に要した金額とされるべき費用の額及び繰延資産となる費用の額

（注1） 固定資産とは、法人税法第2条第22号に規定する固定資産をいい、具体的には、棚卸資産、有価証券、暗号資産及び繰延資産以外の資産のうち次の資産とされています（法令12）。

（イ） 土地（土地の上に存する権利を含みます。）

（ロ） 法人税法施行令第13条各号に掲げる資産（建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、一定の無形固定資産並びに一定の生物）

（ハ） 電話加入権

（ニ） （イ）から（ハ）までの資産に準ずるもの

（注2） 繰延資産とは、法人税法第2条第24号に規定する繰延資産をいい、具体的には、法人が支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除きます。）のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので創立費、開業費等の一定の費用とされています（法令14）。

すなわち、法人税法上の固定資産及び繰延資産として計上される費用の額です。これらの額は、各事業年度において減価償却資産及び繰延資産の償却費として会計上経理した金額のうち償却限度額に達するまでの金額が損金算入されることとなります（法法31①、32①）。なお、新会計基準を適用する法人が計上することとなる使用権資

産については、法人税法施行令第13条各号に掲げる資産には含まれないことから減価償却資産に該当せず、また、資産の取得に要した金額とされるべき費用は繰延資産の対象となる費用から除かれることから繰延資産に該当しません。

(注3) 土地等の減価償却資産以外の固定資産の取得に要した金額とされるべき費用については、譲渡等の時に損金算入されることとなります。

③ 損金算入額

上記①の賃貸借取引に係る上記②の対象金額がある場合には、その対象金額のうちその賃貸借取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度において債務の確定した部分の金額を、そ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こととされています(法第53①)。「各事業年度において債務の確定した部分の金額」とされていることから、その各事業年度までに債務が成立していることのみならず、その各事業年度内にその成立した債務に基づく具体的な給付原因となる事実が発生していることも、基本的には必要となります。すなわち、賃借料は、賃貸借期間内の賃貸借取引の目的となる資産の使用に応じ、換言すれば賃貸借期間の経過に応じ、対応する金額を損金算入していくこととなります。

(注1) 上記②の対象金額に含むものとされている付随費用については、通常、その賃借及び賃貸借取引の目的となる資産の事業供用をした時の属する事業年度において債務が確定するものと考えられます。

(注2) 上記により損金算入される金額は、基本的には、これまで支払賃借料として費用計上していた金額等と同様のものであるため、新会計基準を適用する必要がない中小企業や新会計基準を適用しなければならない法人のうちその適用を開始していない法人(旧リース会計基準を適用する法人)は、特段の申告調整は要しな

いこととなると考えられます。一方、新会計基準を適用する法人が賃貸借取引に係る費用について使用権資産の償却費及び利息相当額として計上している場合、その費用計上額を否認しつつ、上記による損金算入額を認容する等の申告調整が必要になります。

④ 外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算における取扱い

法人税法第53条の規定に準じて計算する場合における外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を計算する上での修正規定について、次のとおり定められています。

イ 上記①の賃貸借取引は、外国法人が恒久的施設を通じて行う事業に係る賃貸借取引に限ることとされています(法令184①十四イ)。

ロ 内部取引に係る上記①の賃貸借取引に係る上記②の対象金額については、債務の確定しないものであっても、その事業年度の損金の額に算入することが確認的に規定されています(法令184①十四ロ)。

これは、外国法人の恒久的施設帰属所得については内部取引を勘案することとされているため、内部取引に係る上記①の賃貸借取引に係る上記②の対象金額は、内部取引が私法上の取引ではなく、債務の確定をその事業年度の損金算入の要件とすると内部取引に係るその対象金額が損金算入できないとの誤解を生じかねないためです。したがって、内部取引に係るその対象金額については、無条件でその事業年度の損金算入を認めるという趣旨ではなく、債務確定に相当する事実の有無を検討する必要があります。

(注) 上記の修正規定は、今般の改正において法人税法第22条第3項の別段の定めとして賃貸借取引に係る費用の取扱いに係る規定(同法第53条)が設けられたことから、外国法人についても従前と同様の取扱いとする

ために法人税法第142条第3項第1号及び法人税法施行令第184条第1項第1号の規定に沿って新たに措置されたものです。

(2) リース資産の償却限度額等

① リース期間定額法

所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産の償却限度額の計算上選定することとされるリース期間定額法の計算の基礎となるリース資産の取得価額について、その所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日後に締結されたものにあっては、その取得価額に含まれる残価保証額に相当する金額を控除しないこととされました（法令48の2①六）。

また、所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産につき評価換え等が行われたことによりその帳簿価額が増額され、又は減額された場合のその評価換え等が行われた事業年度後の各事業年度におけるリース期間定額法の計算の基礎となるリース資産のその評価換え等の直後の帳簿価額について、その所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日後に締結されたものにあっては、その取得価額に含まれる残価保証額に相当する金額を控除しないこととされました（法令48の2④）。

（注1） 評価換え等とは、法人税法第25条第2項に規定する評価換え及び同法第33条第2項又は第3項の規定の適用を受ける評価換え、法人税法施行令第48条第5項第3号ロに規定する民事再生等評価換え、同号ハに規定する非適格株式交換等時価評価並びに同号ニに規定する通算時価評価をいいます（法令48⑤三）。

上記の改正に伴い、所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産でその所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日後に締結されたものの償却可能限度額が、その取得価額から1円

を控除した金額に相当する金額（改正前：その取得価額からその減価償却資産に係る残価保証額を控除した金額に相当する金額）とされました（法令61①二イ）。すなわち、その所有権移転外リース取引に係る契約が同日後に締結されたリース資産については、リース期間内において定額で1円（備忘価額）まで償却できることとなります。

所有権移転外リース取引に係るリース資産の償却可能限度額は、旧リース会計基準等において、リース契約上に残価保証の取決めがある場合は、原則として、その残価保証額を残存価額とする（旧リース適用指針27）こととされていたことを踏まえたものですが、新会計基準における使用権資産の償却においては、残存価額を0とする（リースに関する会計基準38）こととされたことから、リース期間定額法の計算においても他の減価償却資産と同様、備忘価額まで償却できるよう改正が行われたものです。

（注2） なお、リース取引について計上した使用権資産は、法人税法上の減価償却資産に該当しませんが、そのリース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産と同等のものであることから、そのリース取引に係る使用権資産の償却費はそのリース資産の償却費に該当するものと考えられます。

② 所有権移転外リース取引の範囲

所有権移転外リース取引の要件のうち目的資産を著しく有利な価額で買い取る権利（以下「割安購入権」といいます。）に関する要件（上記1(2)（注1）②）について、賃借人に対しリース期間終了の時又はリース期間の中途において目的資産を買い取る権利が与えられており、かつ、その権利が割安購入権であることその他の事情によりその権利が行使されることが確実であると見込まれるものであることとされました（法令48の2⑤五ロ）。

旧リース会計基準等においては、リース期

間終了後又はリース期間の途中で、行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利が与えられており、その行使が確実に予想されるリースは所有権移転ファイナンス・リース取引に該当するものとされており（旧リース適用指針10(2)）、上記の割安購入権に関する要件（この要件に該当するリース取引は、所有権移転外リース取引に該当しないこととなります。）は、この会計基準と整合的なものとして定められていました。今般の会計基準の見直しにより、「契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース」は、原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースとされ（リースに関する会計基準の適用指針43(2)）、買取価額が著しく有利な価額でなくとも、その他の要因も考慮して購入オプションの行使が合理的に確実であるものは、所有権が借手に移転すると認められるリースとされました。この会計基準の見直しを踏まえ、法人税法における要件についても、目的資産を買い取る権利が割安購入権である場合のほか、他の事情によってもその権利行使が確実であることが見込まれる場合には、新会計基準と同様、所有権が移転するリース取引として扱うこととされ、所有権移転外リース取引には該当しないこととなります。

③ リース資産につき賃借人が損金経理をした金額

上記1(1)により売買があったものとされたリース資産につき賃借人がそのリース資産を賃借するために支出した費用として損金経理をした金額（賃借料として損金経理をした金額を除きます。）は、償却費として損金経理をした金額に含まれるものとされました（法令131の2③）。上記1(1)により金銭の貸付けがあったものとされた場合の賃借に係る資産につき譲渡人がその資産を賃借するために支出した費用として損金経理をした金額（賃借

料として損金経理をした金額を除きます。）についても、同様です。

旧リース会計基準等においては、個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合は、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができることとされている（旧リース適用指針34、35）こと等を踏まえ、リース資産につき賃借人がこの簡便的な取扱い等により賃借料として損金経理をした金額は、法人税法上償却費として損金経理をした金額に含めることとしています。今般の会計基準の見直しにより、この簡便的な取扱いは基本的に維持されましたが、会計処理は、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上するものとされました（リースに関する会計基準の適用指針20、22）。この場合において、計上される費用は必ずしも「賃借料」に限定されていないことから、この簡便的な取扱いにより賃借料以外の費用として損金経理をした金額についても、賃借料として損金経理をした場合と同様、償却費として損金経理をした金額に含まれることを明確化するため、改正が行われたものです。

(3) リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例

制度が廃止されました（旧法63、旧法令124～128）。これにより、リース取引によるリース資産の引渡しを行った場合には、原則として、法人税法第22条及び第22条の2の規定により、そのリース資産の引渡しに係る収益の額及び費用の額をその引渡しの日属する事業年度において益金の額及び損金の額に算入することとなります。

なお、新会計基準に従ってそのリース取引に係る販売代価部分と利息相当部分とを区分しているときは、その利息相当部分はリース期間の経過に応じ益金の額に算入することとなると考

えられます。

(4) リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の廃止に伴う所要の整備

上記(3)の改正に伴い、次の改正が行われました。

- ① 普通法人又は協同組合等が、その普通法人又は協同組合等を被合併法人とし、公益法人等を合併法人とする適格合併を行った場合における調整措置について、対象から次の措置が除外されました（旧法令14の7③十・十一）。

イ リース譲渡の特例(上記1(3)②)の適用を受けている法人がそのリース譲渡に係る契約の解除又は他の者に対する移転をした場合の一括益金及び損金算入（旧法令125②）

ロ 適格合併等により被合併法人等からリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例（上記1(3)①②）の適用を受けているリース譲渡に係る契約の移転を受けた場合の特例の適用の引継ぎ（旧法令128）

- ② 設立事業年度等の通算承認申請の特例（法64の9⑦）のうち設立事業年度の翌事業年度の特例の対象から除外される親法人の設立事業年度終了の時に有する時価評価資産等の範囲から、リース譲渡に係る契約のうち繰延長期割賦損益額（そのリース譲渡に係る収益の額からそのリース譲渡に係る費用の額を控除した金額（そのリース譲渡に係る費用の額がそのリース譲渡に係る収益の額を超える場合には、その費用の額からその収益の額を控除した金額）をいいます。以下同じです。）が1,000万円以上のものが除外されました（旧法令131の13①三）。

（注） 親法人とは、法人税法第64条の9第1項に規定する親法人をいい、内国法人である普通法人又は協同組合等のうち、清算中の法人、普通法人又は協同組合等との間にその普通法人又は協同組合等による完全支配関係がある法人等のいずれにも該当しない法人とされています。

- ③ 設立事業年度等の通算承認申請の特例（法

法64の9⑦）の適用を受けて行った申請につき通算承認を受けた場合に申請特例年度終了の日の翌日からその通算承認の効力を生ずることとなる他の内国法人の申請特例年度開始の日の前日の属する事業年度終了の時に有する時価評価資産等の範囲から、リース譲渡に係る契約（繰延長期割賦損益額が1,000万円に満たないもの及び初年度離脱開始子法人の有するものを除きます。）が除外されました（旧法令131の13②三）。

（注1） 申請特例年度とは、設立事業年度等の通算承認申請の特例の適用を受けて通算承認を受けて損益通算及び欠損金の通算等の適用を受けようとする最初の事業年度をいいます（法64の9⑨）。

（注2） 他の内国法人とは、法人税法第64条の9第2項に規定する他の内国法人をいい、親法人との間にその親法人による完全支配関係がある他の内国法人のうち通算制度の取りやめの承認後5年を経過していない法人等以外の法人とされています。

（注3） 初年度離脱開始子法人とは、他の内国法人で親法人（当該他の内国法人との間に完全支配関係があるものに限り、その損益通算及び欠損金の通算等の適用を受けようとする最初の事業年度終了の日までにその親法人との間にその親法人による完全支配関係を有しなくなるものをいいます。ただし、その最初の事業年度開始の日以後2月以内に通算承認の効力を失う基因となる一定の事実が生ずることにより完全支配関係を有しなくなるものに限られます（法令131の13②二ロ）。

- ④ 申請特例年度において設立事業年度等の通算承認申請の特例（法64の9⑦）の適用を受けて通算承認を受ける親法人との間にその親法人による完全支配関係を有することとなった場合に申請特例年度終了の日の翌日等においてその通算承認があったものとみなすこととされている他の内国法人のその完全支配

関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に有する時価評価資産等の範囲から、リース譲渡に係る契約（繰延長期割賦損益額が1,000万円に満たないもの及び初年度離脱加入子法人の有するものを除きます。）が除外されました（旧法令131の13③三）。

（注） 初年度離脱加入子法人とは、親法人との間に完全支配関係を有することとなった他の内国法人でその親法人による完全支配関係を有することとなった日等の属するその親法人の事業年度終了の日までにその完全支配関係を有しなくなるものをいいます。ただし、その完全支配関係を有することとなった日等以後2月以内に通算承認の効力を失う基因となる一定の事実が生ずることにより完全支配関係を有しなくなるものに限られます（法令131の13③二ロ）。

- ⑤ 通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益（法法64の13）の対象から除外される通算終了直前事業年度終了の時に有する資産の評価益の額の合計額が評価損の額の合計額以上である場合におけるこれらの合計額に加算する金額から、リース譲渡に係る契約のうち繰延長期割賦損益額が1,000万円以上のものに係る収益の額及び費用の額が除外されました（旧法令131の17②二・五）。

（注） 通算終了直前事業年度とは、通算承認の効力を失う日の前日の属する事業年度をいいます（法法64の13①）。

4 適用関係及び経過措置

- (1) 上記3(1)及び(2)③の改正は、法人の令和7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（改正法附則14、改正法令附則13）。
- (2) 上記3(2)①の改正は、令和7年4月1日から施行されています（改正法令附則1）。

なお、新会計基準を適用しなければならない法人は、令和9年4月1日以後に開始する事業年度から強制適用とされていますが、令和7年

4月1日以後に開始する事業年度から任意適用が可能であることを踏まえ、次の①の経過リース資産については、リース期間定額法に代えて、次の②の経過リース期間定額法を選定することができる経過措置が講じられています（改正法令附則7②～⑦、改正法規附則2）。

① 経過リース資産

所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産のうちその所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日以前に締結されたもので、その取得価額に残価保証額に相当する金額が含まれているものが経過措置の対象となる資産とされています（改正法令附則7②）。すなわち、リース期間定額法により残価保証額に相当する金額を控除した取得価額を基礎として償却限度額の計算をするリース資産です。

② 経過リース期間定額法

経過リース期間定額法とは、経過リース資産の改定取得価額を改定リース期間の月数で除して計算した金額に当該事業年度におけるその改定リース期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいうこととされています（改正法令附則7②）。

（注1） 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とすることとされています（改正法令附則7⑥）。

改定取得価額とは、この経過措置の適用を受ける経過リース資産のその適用を受ける最初の事業年度開始の時ににおける取得価額をいうこととされています（改正法令附則7④）。この取得価額は、その最初の事業年度前においてした償却の額で損金の額に算入された金額を控除した金額とされており、換言すれば、その最初の事業年度の期首帳簿価額となります。また、その最初の事業年度前において評価換え等が行われたことによりその帳簿価額が減額された金額がある場合には、損金の額

に算入された金額に含むこととされており、償却の額と同様に取得価額から控除されます。

(注2) 経過リース資産がその最初の事業年度開始の時に事業の用に供したものである場合には、その最初の事業年度開始の時における取得価額ではなく、その事業の用に供した時における取得価額となります。

(注3) その最初の事業年度前において評価換え等が行われたことによりその帳簿価額が増額された金額がある場合には、上記の取得価額は、その経過リース資産に係る法人税法施行令第54条第1項各号に定める金額にその増額された金額を加算した金額となります(法令54⑥)。

改定リース期間とは、この経過措置の適用を受ける経過リース資産のリース期間のうちその適用を受ける最初の事業年度開始の日以後の期間をいうこととされています(改正法令附則7④)。この場合の経過リース資産がリース期間の途中において適格合併、適格分割又は適格現物出資以外の事由により移転を受けたものである場合には、改定リース期間の基礎となるリース期間は、その移転の日以後の期間に限られます。

③ 経過措置の内容

経過リース資産については、その経過リース資産を有する法人の令和7年4月1日以後に開始する事業年度において、リース期間定額法に代えて、経過リース期間定額法を選定することができます(改正法令附則7②本文)。

ただし、この経過措置の適用を受けようとする法人が、経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度において有する経過リース資産のいずれかについてそのよるべき償却の方法として経過リース期間定額法を選定しない場合には、この経過措置の適用を受けることはできません(改正法令附則7②ただし書)。この経過措置は、令和7年4月1日以後に開始する事業年度において新会計基準を適

用することにより、その有するリース資産に相当する使用権資産について残存価額を0としてリース期間にわたり減価償却がされることとなることを考慮した措置であるため、この経過措置の適用を受けようとする事業年度において有する経過リース資産の全てについて経過リース期間定額法を採用し、その法人が所有権移転外リース取引により取得したものとされるリース資産の全てについて残価保証額に相当する金額を償却限度額の計算の基礎とする場合にのみ適用が認められています。

④ 届出書の提出

この経過措置の適用を受けようとする法人は、経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度(令和9年3月31日後最初に開始する事業年度以前の事業年度に限ります。)に係る申告書の提出期限までに、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(改正法令附則7③、改正法規附則2)。また、その採用しようとする事業年度に係る仮決算による中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限までに届出書を提出しなければならないこととされています。

イ その適用を受けようとする経過リース資産についての資産の種類

ロ 届出をする法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名(外国法人にあっては、代表者の氏名及び国内源泉所得に係る事業又は資産の経営又は管理の責任者の氏名)

(注) 法人番号とは、行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律第2条第16項に規定する法人番号をいいます。

ハ 経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度において有する経過リース資産についての資産の種類ごとの改定取得価額の合計額

ニ その他参考となるべき事項

⑤ 評価換え等が行われた場合

この経過措置の適用を受けている経過リース資産につき評価換え等が行われたことによりその帳簿価額が増額され、又は減額された場合には、その評価換え等が行われた事業年度後の各事業年度におけるその経過リース資産に係る1月当たりの経過リース期間定額法による償却額は、その経過リース資産のその評価換え等の直後の帳簿価額をその経過リース資産の改定リース期間のうちその評価換え等が行われた事業年度終了の日後の期間の月数で除して計算した金額とすることとされています（改正法令附則7⑤）。

（注1） 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とすることとされています（改正法令附則7⑥）。

（注2） 評価換え等が期中評価換え等である場合には、期中評価換え等が行われた事業年度以後の事業年度について、上記の調整計算が行われます。この場合に、評価換え等の直後の帳簿価額を除すこととなる期間は、期中評価換え等が行われた事業年度開始の日以後の期間となり、その事業年度が経過リース資産を事業の用に供した日の属する事業年度である場合には、同日以後の期間となります。

（注3） 期中評価換え等とは、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48条第5項第3号ロに規定する民事再生等評価換え又は同号ハに規定する非適格株式交換等時価評価をいいます（法令48⑤四）。

⑥ その他

この経過措置の適用を受けている経過リース資産の償却可能限度額は、その取得価額から1円を控除した金額に相当する金額とされています（改正法令附則7⑦、法令61①）。すなわち、その所有権移転外リース取引に係

る契約が令和9年3月31日後に締結されたりリース資産と同様、改定リース期間内において定額で1円（備忘価額）まで償却できることとなります。

（3） 上記3(2)②の改正は、法人が令和7年4月1日以後に締結する所有権移転外リース取引に係る契約について適用し、法人が同日前に締結した所有権移転外リース取引に係る契約については、従前どおりとされています（改正法令附則7①）。

（4） 上記3(3)及び(4)の改正は、令和7年4月1日前にリース譲渡を行った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17①）。

ただし、激変緩和の観点から、次の①の経過措置法人の次の②の経過措置事業年度の次の③の旧リース譲渡に係る所得の金額の計算については、次のとおり経過措置が講じられています（改正法附則17②～⑧、改正法令附則12、改正法規附則5）。

① 経過措置法人

令和7年4月1日前にリース譲渡を行ったことがある法人（同日前に行われたリース譲渡に係る契約の移転を受けた法人を含みます。）が経過措置の対象となる法人とされています（改正法附則17②）。すなわち、令和7年4月1日前に1度でもリース譲渡を行っていれば、そのリース譲渡につきリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の適用を受けたかどうかにかかわらず、その法人が経過措置の対象となります。また、同日前に行われたリース譲渡に係る契約の移転を受けた場合には、その契約につき移転した法人又は移転を受けた法人でリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の適用を受ける又は受けたかどうかにかかわらず、その移転を受けた法人が経過措置の対象となります。

② 経過措置事業年度

経過措置法人の令和7年4月1日以後に開

始する事業年度が経過措置の対象となる事業年度とされています（改正法附則17②）。

③ 旧リース譲渡

令和9年3月31日以前に開始した事業年度において行われたリース譲渡が、経過措置の対象となるリース譲渡とされています（改正法附則17②）。

新会計基準を適用しなければならない法人は、令和9年4月1日以後に開始する事業年度から強制適用とされていることを踏まえ、同日前に開始した事業年度において行われたリース譲渡について、経過措置の対象とされています。

④ 経過措置の内容

経過措置法人の経過措置事業年度の旧リース譲渡については、改正前の規定を従来どおり適用できることとされています（改正法附則17②、改正法令附則12①）。

上記③のとおり、経過措置の対象となるリース譲渡は、令和9年3月31日以前に開始した事業年度において行われたリース譲渡とされていることから、経過措置法人に該当すれば、令和7年4月1日以前に行われたリース譲渡だけでなく、同日以後に行われたリース譲渡についても、令和9年3月31日以前に開始した事業年度において行われたものについては、経過措置の対象となります。

⑤ 経過措置事業年度中に延払基準の方法により経理しなかった場合等の処理

旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額について、次の場合に該当する場合には、次のとおり残額を一括で益金の額及び損金の額に算入することとされています（改正法附則17③）。

イ その旧リース譲渡（延払基準の特例（上記1(3)①）の適用に係るものに限ります。）に係る収益の額及び費用の額につき令和9年3月31日以前に開始した経過措置事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理しなかった場合

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

ロ その旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額のうち、令和9年3月31日以前に開始した各事業年度の所得の金額又は同日以前に開始した各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されなかったものがある場合

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

（注） 未計上収益額及び未計上費用額とは、その旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額から、上記イの経理しなかった事業年度又は上記ロの令和9年3月31日後最初に開始する事業年度（以下「基準事業年度」といいます。）開始の日前に開始した各事業年度の所得の金額又は同日前に開始した各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入されるものを除いたものをいいます。

すなわち、延払基準の特例の適用に係る旧リース譲渡については、令和9年3月31日以前に開始した事業年度までのいずれかの事業年度において延払基準の方法による経理をやめた場合にはその事業年度において上記イの適用があることになり、同日以前に開始した事業年度までの事業年度において延払基準の方法による経理をやめなかった場合には同日後最初に開始する事業年度において上記ロの適用があることとなります。リース譲渡の特例（上記1(3)②）の適用に係る旧リース譲渡については、令和9年3月31日後最初に開始する事業年度において上記ロの適用があることとなります。

⑥ 未計上収益額及び未計上費用額の益金及び損金算入の適用除外

旧リース譲渡（延払基準の特例（上記1③）①）の適用に係るものに限り、令和9年3月31日後最初に開始する経過措置事業年度の確定した決算において延払基準の方法のうちその経過措置事業年度以後の各事業年度においてその旧リース譲渡の対価の額のうちに含まれる利息に相当する金額のみをその各事業年度の収益の額とする方法により経理した場合には、上記⑤ロの場合から除くこととされています（改正法附則17③二ロ）。すなわち、その旧リース譲渡については、同日後に開始する経過措置事業年度においても、引き続き改正前の規定を従来どおり適用できることとなります。

今般の会計基準の見直しにより、割賦基準である「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法」による経理は認められないこととなりましたが、新会計基準を適用する法人は、旧リース適用指針において認められていた「リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法」及び「売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法」に相当する方法（上記2①①及び②）により経理することとなります。旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき新会計基準において認められている方法により経理する場合、令和9年3月31日後に開始する経過措置事業年度においては、利息相当額のみを収益の額とすることとなるため、上記の延払基準の方法に該当します。新会計基準を適用しなければならない法人は、全てのリース取引につき新会計基準を適用することとなるところ、旧リース譲渡につき新会計基準において認められている方法により経理している場合には、法人税法第22条及び第22条の2が適用される同日後に開始する事業年度において行われたリース譲渡と同様、その経理額により所得計算を行うことも可能であり、事務負担の軽減にもつながること等を踏まえ、一括計上の対象

から除外することとされています。

新会計基準を適用しなければならない法人は、令和9年4月1日以後に開始する事業年度から強制適用とされていることから、任意適用をした場合にはその任意適用の開始事業年度以後の事業年度において上記の延払基準の方法により経理することとなるため、同日以後最初に開始する事業年度までのいずれかの事業年度でその延払基準の方法による経理をやめた場合を除き、上記⑤イ及びロのいずれも適用されないことから、引き続き経過措置の適用を受けることになります。任意適用をしなかった場合には強制適用事業年度である同日以後最初に開始する事業年度において上記の延払基準の方法により経理することとなり、上記⑤イ及びロのいずれも適用されないことから、引き続き経過措置の適用を受けることになります。また、新会計基準を適用する必要がある中小企業であっても、上記の延払基準の方法により経理する限りにおいては、引き続き経過措置の適用を受けることになります。

⑦ 未計上収益額及び未計上費用額の5年均等取崩し

上記④の経過措置の適用を受ける法人の旧リース譲渡が上記⑤イ又はロの場合に該当する場合（上記⑥の場合を除きます。）において、その旧リース譲渡に係る未計上収益額がその旧リース譲渡に係る未計上費用額を超えるときは、上記⑤は適用せず、その未計上収益額及び未計上費用額をそれぞれ60で除し、これらにその事業年度の月数を乗じて計算した金額（以下「5年均等取崩額」といいます。）を基準事業年度以後の各経過措置事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされています（改正法附則17④）。

ただし、次の事業年度にあつては、その未計上収益額及び未計上費用額からその未計上収益額及び未計上費用額のうちその事業年度

前の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入された金額を控除した金額（以下「未計上残額」といいます。）を、その事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされています（改正法附則17④、改正法令附則12⑨⑩）。

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

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

ハ 5年均等取崩額がそれぞれ未計上残額を超える事業年度

ニ 外国法人の国内事業終了年度（恒久的施設を有する外国法人が恒久的施設を有しないこととなった場合におけるその有しないこととなった日の属する事業年度をいい、その外国法人を被合併法人、分割法人又は現物出資法人とする適格合併、適格分割又は適格現物出資により恒久的施設を有しないこととなった日の属する事業年度を除きます。以下同じです。）

なお、この⑦の5年均等取崩しの適用を受けるためには、基準事業年度の確定申告書にこの⑦の5年均等取崩しの適用により益金の額及び損金の額に算入される金額の申告の記載をすることが必要とされています（下記（参考）参照）（改正法附則17⑤）。すなわち、未計上収益額が未計上費用額を超える場合に、上記⑤により基準事業年度に一括で益金の額及び損金の額に算入するか、この⑦により基準事業年度以後5年均等で益金の額及び損金の額に算入するかは、法人が選択できることになります。

（注1） 上記イの事業の全部の譲渡は、適格分割又は適格現物出資による分割承継法人又は被現物出資法人への譲渡で、その適格分割又は適格現物出資につき下記⑧ロ

（イ）の適用を受けるものを除くこととされています（改正法附則17④、改正法令附則12③）。

（注2） 上記ニの適格分割又は適格現物出資は、その外国法人が下記⑧ロ（イ）の適用を受ける場合におけるその適格分割又は適格現物出資に限ることとされています（改正法令附則12⑨）。

（注3） 外国法人の国内事業終了年度が基準事業年度である場合には、その国内事業終了年度においては、この⑦は適用しないこととされています（改正法令附則12⑨）。したがって、上記⑤により未計上収益額及び未計上費用額の一括計上をすることになります。一方、外国法人の国内事業終了年度が基準事業年度後の事業年度である場合には、上記ニにより5年均等取崩しの未計上残額を一括で取り崩すことになります。

（注4） 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを切り捨てることとされています（改正法附則17⑦）。

（注5） 確定申告書とは、法人税法第2条第31号に規定する確定申告書をいい、基準事業年度の同条第30号に規定する中間申告書で同法第72条第1項各号又は第144条の4第1項各号若しくは第2項各号に掲げる事項を記載したものを提出する場合には、その中間申告書をいいます（改正法附則17⑤）。

（注6） 税務署長は、上記の申告の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、この⑦を適用することができることとされています（改正法附則17⑥）。

（注7） 残存期間にかかわらず、均等取崩し期間は5年となります。

(参考) 申告書の記載例

<R9.3.31以前に開始する経過措置事業年度中に延払基準の方法により経理しなかった場合>

R9.3.31以前に開始する経過措置事業年度中のある事業年度(基準事業年度)の確定した決算において延払基準の方法による経理をやめた場合(会計上、売上高800・売上原価600を計上)

- ・旧リース譲渡に係る対価の額1,000、旧リース譲渡に係る原価の額750、リース期間5年(当期は2年目)
- ・前事業年度までの益金算入額200、前事業年度までの損金算入額150
- ・未計上収益額800(=1,000-200)、未計上費用額600(=750-150)

○ 基準事業年度の処理

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

		事業年度	:	:	法人名		
区 分		総 額	留 置 保	社 外 流 出			
		(1)	(2)	(3)			
加算	未 計 上 収 益 額 取 崩 し	10	160	160	5 年均等取崩額の益金算入		
	売 上 原 価 否 認		600	600			
減算	売 上 高 否 認	21	800	800	5 年均等取崩額の損金算入		
	未 計 上 費 用 額 取 崩 し		120	120			

○ 基準事業年度の翌事業年度以後の処理

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額	留 置 保 留 額	社 外 流 出
		(1)	(2)	
加算	未 計 上 収 益 額 取 崩 し	10	160	160
減算	未 計 上 費 用 額 取 崩 し	21	120	120

<R9.3.31後最初に開始する事業年度後も割賦基準による経理を行う場合>

R9.3.31後最初に開始する事業年度においても引き続き「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法(割賦基準)」による経理を行っている場合(会計上、每期売上高200・売上原価150を計上)

- ・旧リース譲渡に係る対価の額1,000、旧リース譲渡に係る原価の額750、リース期間5年(当期は2年目)
- ・前事業年度までの益金算入額200、前事業年度までの損金算入額150
- ・未計上収益額800(=1,000-200)、未計上費用額600(=750-150)

○ 基準事業年度及び基準事業年度後のリース期間中の事業年度の処理

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

		事業年度	:	:	法人名		
区分		総額	繰上保		社外流出		
		(1)	(2)		(3)		
加算	未計上収益額取崩し	10	160	160	5年均等取崩額の益金算入		
	売上原価否認		150	150			
減算	売上高否認	21	200	200	5年均等取崩額の損金算入		
	未計上費用額取崩し		120	120			

○ リース期間経過後の事業年度で5年均等取崩期間中の事業年度の処理

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		事 業 年 度	:	:	法 人 名	
		総 額	留 置 保	社 外 流 出		
		(1)	(2)			
加算	未 計 上 収 益 額 取 崩 し	10	160	160	5 年均等取崩額の益金算入	
減算	未 計 上 費 用 額 取 崩 し	21	120	120	5 年均等取崩額の損金算入	

⑧ 組織再編成があった場合の取扱い

法人が適格合併等によりその適格合併等に係る被合併法人等からその被合併法人等において上記④の経過措置の適用を受けている旧リース譲渡に係る契約の移転を受けた場合には、その適格合併等の日の属する事業年度以後の各事業年度については、その移転を受けた法人において、引き続き、上記④の経過措置の適用ができることとされています（改正法附則17⑧、改正法令附則12①）。これは、従前から措置されているリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例（上記1(3)①②）の適用に係る組織再編成があった場合の取扱いを、経過措置事業年度中も存置したものです（旧法令128）。

（注） 上記の移転を受けた場合からは、その旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき上記の適用を受けている法人（被合併法人等）のその移転をした事業年度において上記⑤又は⑦の適用を受ける場合を除くこととされています（改正法令附則12①、旧法令128）。分割法人又は現物出資法人の適格分割又は適格現物出資の日の属する事業年度において上記⑤又は⑦の適用を受ける場合には、その分割法人又は現物出資法人において未計上収益額及び未計上費用額の一括計上又は5年均等取崩しを行うこととなるため、分割継承法人又は被現物出資法人に引き継ぐこととはされていません。

また、上記⑦の適用を受けている場合において、組織再編成が行われたときは、次のとおり取り扱うこととされています（改正法令附則12④～⑧）。

イ 適格合併の場合

上記⑦の適用を受けた法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合において、その適格合併に係る合併法人がその適格合併によりその適用に係る旧リース譲渡に係る契約の移転を受けたときは、その合併法人のその適格合併の日の属する事業年度以

後の各事業年度においては、その合併法人を上記⑦の対象法人と、その旧リース譲渡を上記⑦に該当する旧リース譲渡と、それぞれみなし、かつ、その法人がした上記⑦の適用を受けるための申告の記載はその合併法人がしたものみなすこととされています（改正法令附則12④）。すなわち、その合併法人が上記④の経過措置の適用を受けることができる経過措置法人でない場合も、上記④の経過措置の適用を受ける経過措置法人とし、さらに、その移転を受けた旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額が上記⑤イ又はロの一括計上事由に該当するものとする等により、その合併法人においてその移転を受けた旧リース譲渡に係る未計上収益額及び未計上費用額について分割して益金の額及び損金の額に算入する取扱いを継続することになります。

ロ 適格分割等の場合

イ) 分割法人等

上記⑦の適用を受けた法人を分割法人等（分割法人又は現物出資法人をいいます。以下同じです。）とする適格分割等（適格分割又は適格現物出資をいいます。以下同じです。）が行われた場合において、その法人がその適格分割等によりその適用に係る旧リース譲渡に係る契約を移転したときは、その法人のその適格分割等の日の属する事業年度においては、その適用に係る未計上収益額及び未計上費用額をそれぞれ60で除し、これらにその事業年度開始の日からその適格分割等の日の前日までの期間の月数を乗じて計算した金額を5年均等取崩額とし、その未計上収益額及び未計上費用額から移転未計上収益額及び移転未計上費用額（それぞれ未計上収益額及び未計上費用額のうち、その適格分割等により移転をした旧リース譲渡に係る契約に対応する部分の金額として次の算式により計算した金

額をいいます。以下同じです。)を控除した金額からその事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入された未計上収益額及び未計上費用額を控除した金額を未計上残額とすることとされています(改正法令附則12⑤)。

《算式》

$$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{60} \times (60 - \text{経過月数})$$

(注1) 経過月数とは、基準事業年度開始の日からその適格分割等の日の前日までの期間の月数をいいます(改正法令附則12⑤二)。

(注2) 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを切り捨てることとされています(改正法令附則12⑧)。

なお、この(イ)の適用を受けるためには、その法人がその適格分割等の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります(改正法令附則12⑥、改正法規附則5)。

A 未計上収益額及び未計上費用額並びに移転未計上収益額及び移転未計上費用額並びにこれらの金額の計算の基礎

B この(イ)の適用を受けようとする法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名(外国法人にあつては、代表者の氏名及び国内源泉所得に係る事業又は資産の経営又は管理の責任者の氏名)

(注) 法人番号とは、行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律第2条第16項に規定する法人番号をいいます。

C 適格分割等に係る分割承継法人又は被現物出資法人(以下「分割承継法人等」といいます。)の名称及び納税地

並びに代表者の氏名

D 適格分割等の日

E その他参考となるべき事項

(ロ) 分割承継法人等

適格分割等が行われた場合において、その適格分割等に係る分割承継法人等がその適格分割等により上記⑦の適用を受けた法人からその適用に係る旧リース譲渡に係る契約の移転を受けたときは、その分割承継法人等のその適格分割等の日の属する事業年度以後の各事業年度においては、その分割承継法人等を上記⑦の対象法人と、その旧リース譲渡を上記⑦に該当する旧リース譲渡と、それぞれみなし、かつ、その法人がした上記⑦の適用を受けるための申告の記載はその分割承継法人等がしたものみなすこととされています(改正法令附則12⑦)。すなわち、その分割承継法人等が上記④の経過措置の適用を受けることができる経過措置法人でない場合も、上記④の経過措置の適用を受ける経過措置法人とし、さらに、その移転を受けた旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額が上記⑤イ又はロの一括計上事由に該当するものとすること等により、その分割承継法人等において移転未計上収益額及び移転未計上費用額について分割して益金の額及び損金の額に算入する取扱いを継続することになります。

なお、この(ロ)は、その適格分割等に係る上記(イ)の分割法人等が上記(イ)の書類の提出をして上記(イ)の適用を受けている場合に限り、その分割承継法人等においても適用があることとされています(改正法令附則12⑦)。

なお、上記⑦の各事業年度の益金算入及び損金算入の計算と上記イ又はロの組織再編成があった場合のその計算の関係を参考までに示すと次のとおりとなります。

○各事業年度の益金算入額及び損金算入額

				次の（Ⅰ）（Ⅱ）のうちいずれか小さい金額	
				（Ⅰ）	（Ⅱ）
原則 （上記⑦）				$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{60} \times \text{事業年度の月数}$	未計上収益額及び未計上費用額－既益金及び損金算入額（※）
組織再編成があった場合（上記⑧）	イ 適格合併の場合	合併法人	A 適格合併の日の属する事業年度	$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{60} \times \text{適格合併の日から事業年度終了の日までの月数}$	未計上収益額及び未計上費用額－（被合併法人における）既益金及び損金算入額
			B Aの後の各事業年度	$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{60} \times \text{事業年度の月数}$	未計上収益額及び未計上費用額－（被合併法人における既益金及び損金算入額＋合併法人における既益金及び損金算入額）
	ロ 適格分割等の場合	(イ) 分割法人等	C 適格分割等の日の属する事業年度	$\frac{\text{未計上収益額及び未計上費用額}}{60} \times \text{事業年度開始の日から適格分割等の日の前日までの月数}$	未計上収益額及び未計上費用額－移転未計上収益額及び移転未計上費用額－既益金及び損金算入額
			D Cの後の各事業年度	－	－
		(ロ) 分割承継法人等	E 適格分割等の日の属する事業年度	$\frac{\text{移転未計上収益額及び移転未計上費用額}}{60 - \text{経過月数}} \times \text{適格分割等の日から事業年度終了の日までの月数}$	移転未計上収益額及び移転未計上費用額
			F Eの後の各事業年度	$\frac{\text{移転未計上収益額及び移転未計上費用額}}{60 - \text{経過月数}} \times \text{事業年度の月数}$	移転未計上収益額及び移転未計上費用額－（移転後の分割承継法人等における）既益金及び損金算入額

※ 前事業年度までの所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入された金額

- ⑨ 組織再編成があった場合のその他の取扱い
法人が適格合併等により旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき改正前のリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例又は上記④の経過措置の適用を受けている法人からその旧リース譲渡に係る契約の移転を受けた場合における上記⑤及び⑦の適用については、次のとおりとされています（改正法令附則12⑪）。

（注） 上記の移転を受けた場合からは、その旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額につき上記の適用を受けている法人（被合併法人等）のその移転をした事業年度におい

て上記⑤又は⑦の適用を受ける場合を除くこととされています（改正法令附則12⑪）。
分割法人又は現物出資法人の適格分割又は適格現物出資の日の属する事業年度において上記⑤又は⑦の適用を受ける場合には、その分割法人又は現物出資法人において未計上収益額及び未計上費用額の一括計上又は5年均等取崩しを行うこととなり、分割承継法人又は被現物出資法人に引き継ぐこととはされていないため（改正法令附則12①、旧法令128）、この取扱いの対象からも除外されています。

イ その移転を受けた法人が上記①の経過措

置法人でない場合には、その移転を受けた法人のその移転を受けた日の属する事業年度以後の各事業年度においては、その移転を受けた法人を上記⑤の対象法人と、その旧リース譲渡を上記⑤に該当する旧リース譲渡と、それぞれみなすこととされています（改正法令附則12⑪一）。すなわち、その移転を受けた法人が上記④の経過措置の適用を受けることができる経過措置法人でない場合も、上記④の経過措置の適用を受ける経過措置法人とし、さらに、その移転を受けた旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額が上記⑤イ又はロの一括計上事由に該当するものとして、その移転を受けた旧リース譲渡に係る未計上収益額及び未計上費用額につき、その移転を受けた日の属する事業年度において上記⑤を適用し、又はその移転を受けた日の属する事業年度から上記⑦を適用することになります。

ロ その移転を受けた法人が上記①の経過措置法人である場合において、その移転を受けた法人のその移転を受けた日の属する事業年度が令和9年3月31日後最初に開始する事業年度後の事業年度であるときは、そ

の移転を受けた日の属する事業年度を同月31日後最初に開始する事業年度とみなすこととされています（改正法令附則12⑪二）。これにより、この場合には、その移転を受けた日の属する事業年度において上記⑤ロ及びその適用除外である上記⑥の該当性を判断することとなります。すなわち、その移転を受けた法人のその移転を受けた日の属する事業年度においてその旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額について上記⑥の延払基準の方法により経理した場合には、その移転を受けた法人において上記④の経過措置の適用を継続することとなり、その移転を受けた法人のその移転を受けた日の属する事業年度においてその旧リース譲渡に係る収益の額及び費用の額について上記⑥の延払基準の方法により経理しなかった場合には、その移転を受けた旧リース譲渡に係る未計上収益額及び未計上費用額につき、その移転を受けた日の属する事業年度において上記⑤を適用し、又はその移転を受けた日の属する事業年度から上記⑦を適用することになります。

二 組織再編税制

1 改正前の制度の概要

(1) 適格組織再編成

次のいずれかに該当する組織再編成（合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換等及び株式移転をいいます。以下同じです。）で、合併法人又は合併親法人のうちいずれか一の法人の株式（出資を含みます。以下「株式等」といいます。）以外の資産が交付されないこと等の対価要件に該当するものについては、適格組織再編成とし、適格合併、適格分割、適格現物出資、適格現物分配又は適格株式分配に係る移転資産の譲渡損益を計上しないこととされ、非適格株

式交換等又は非適格株式移転に係る株式交換完全子法人等の有する時価評価資産についてはその評価益又は評価損を計上することとされています（法法2、62～62の6、62の9、法令4の3）。

（注） 合併親法人とは、合併の直前に合併法人と合併法人以外の法人との間にその法人による完全支配関係（以下「直前完全支配関係」といいます。）があり、かつ、その合併後にその法人による完全支配関係が継続することが見込まれている場合のその直前完全支配関係がある法人をいいます。

① 完全支配関係がある法人間の組織再編成

(現物分配(株式分配を除きます。))はこの類型のみ)

② 支配関係がある法人間の組織再編成で、次の要件の全てに該当するもの

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

(注) 分割及び現物出資のみ

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

(注) 株式交換等及び株式移転については、完全子法人の従業者のうちその総数のおおむね80%以上の者がその完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること(従業者継続要件)。

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

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

③ 共同で事業を行うための組織再編成として、次の要件の全てに該当するもの

イ 事業が相互に関連するものであること(事業関連性要件)。

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

(注1) 株式交換及び株式移転については、特定役員引継要件に代えて、完全子法人の特定役員の全てがその株式交換又は株式移転に伴って退任をするものでないこと(特定役員継続要件)。

(注2) 農業協同組合と農業協同組合との合併等一定の協同組合同士が行う合併に

ついては、この③の類型における適格合併の判定につき、このロ及び下記への要件を不要とする特例が設けられています(措法68の2)。

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

(注) 分割及び現物出資のみ

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

(注) 株式交換及び株式移転については、完全子法人の従業者のうちその総数のおおむね80%以上の者がその完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること(従業者継続要件)。

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

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

ヘ 合併、分割型分割、株式交換及び株式移転により交付される合併法人等の株式等のうち支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されることが見込まれていること(株式継続保有要件)。

(注1) これらの組織再編成の直前にその組織再編成に係る移転元法人又は完全子法人の全てについて他の者との間に当該他の者による支配関係がない場合には、適格組織再編成の判定において、このへの要件は不要とされています。また、合併にあっては、その合併に係る合併法人が資本又は出資を有しない法人である場合についても同様とされています。

(注2) 分社型分割及び現物出資については、交付される株式等の全部が移転元法人により継続して保有されることが見込

まれていること。

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

（注） 株式交換及び株式移転のみ

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

イ 分割の直前に分割法人と他の者との間に当該他の者による支配関係がなく、かつ、その分割後に分割承継法人と他の者との間に当該他の者による支配関係があることとなること（非支配要件）。

（注） 株式分配に係る現物分配法人及び完全子法人も同様

ロ 分割法人の役員等のいずれかが分割後に分割承継法人の特定役員となること（役員引継要件）。

（注） 株式分配については、完全子法人の特定役員の全てがその株式分配に伴って退任をするものでないこと（特定役員継続要件）。

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

（注） 分割のみ

ニ 分割事業に係る従業者のうちその総数のおおむね80%以上の者が分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること（従業者引継要件）。

（注） 株式分配については、完全子法人の従業者のうちその総数のおおむね80%以上の者がその完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること（従業者継続要件）。

ホ 分割事業が分割後に分割承継法人において引き続き行われることが見込まれていること（事業継続要件）。

（注） 株式分配については、完全子法人の主

要な事業が引き続き行われることが見込まれていること。

(2) 資本金等の額

資本金等の額は、法人の資本金の額又は出資金の額と、資本金の額又は出資金の額以外の一定の金額の当該事業年度前の各事業年度の増減額及び当該事業年度の増減額とを合計した金額とされています（法法2十六、法令8）。

分割型分割を行った場合には、その分割型分割に係る分割資本金額（次の算式により計算した金額をいいます。）を資本金等の額から減算することとされています（法令8①十五）。

＜算式＞

$$\text{分割型分割の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{＜分割移転割合＞}}{\text{分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額}}$$

前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額

（注1） 上記算式の移転資産に上記の分割型分割に基因してグループ通算制度から離脱する法人の株式等が含まれている場合には、上記算式の移転資産の帳簿価額には、その離脱する法人の株式等に係る投資簿価修正額を含みます。投資簿価修正額とは、法人税法施行令第119条の3第5項に規定する簿価純資産不足額に相当する金額から同項に規定する簿価純資産超過額に相当する金額を減算した金額をいいます。

（注2） 上記算式の前事業年度終了の時とは、分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時をいい、分割型分割の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその分割型分割の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分数の分母の金額は、その中間申告書に係る法人税法第72条第1項に規定する期間（通算子法人に

あっては、同条第5項第1号に規定する期間。以下「中間期間」といいます。)終了の時の資産の帳簿価額から負債(新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。)の帳簿価額を減算した金額となります。

(注3) 前事業年度終了の時(上記(注2)の場合には、中間期間終了の時)から分割型分割の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額(法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。)が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分数の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とされています。

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

(注5) 上記算式の分数の分子の金額が分母の金額を超える場合(その分母の金額が0に満たない場合を除きます。)には、上記算式の分数の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

(注6) その分割型分割が適格分割型分割でない場合において、上記算式により計算した金額がその分割型分割により分割法人の株主等に交付した分割承継法人の株式その他の資産の価額を超えるときは、その超える部分の金額を減算した金額を分割資本金額とします。

また、株式分配を行った場合には、その株式分配が適格株式分配であるときはその株式分配によりその株主等に交付した完全子法人の株式等の帳簿価額に相当する金額を、その株式分配が適格株式分配でないときはその株式分配に係

る分配資本金額(次の算式により計算した金額をいいます。)を、資本金等の額から減算することとされています(法令8①十六・十七)。

《算式》

$$\text{株式分配の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{＜分配移転割合＞}}{\text{株式分配の直前のその株式分配に係る完全子法人の株式等の帳簿価額に相当する金額}}$$

＜分配移転割合＞
株式分配の直前のその株式分配に係る完全子法人の株式等の帳簿価額に相当する金額
前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債(新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。)の帳簿価額を減算した金額

(注7) 完全子法人とは、法人税法第2条第12号の15の2に規定する完全子法人をいい、具体的には、株式分配の直前において現物分配法人により発行済株式等の全部を保有されていた法人とされています。なお、上記の完全子法人の株式等の帳簿価額には、その完全子法人の株式等に係る投資簿価修正額を含みます。

(注8) 上記算式の前事業年度終了の時とは、株式分配の日の属する事業年度の前事業年度終了の時をいい、株式分配の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその株式分配の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分数の分母の金額は、中間期間終了の時の資産の帳簿価額から負債(新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。)の帳簿価額を減算した金額となります。

(注9) 前事業年度終了の時(上記(注8)の場合には、中間期間終了の時)から株式分配の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額(法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。)が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分数の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とされています。

(注10) 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額及び上記算式の分数の分子の金額が0を超え、かつ、上記算式の分数の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注11) 上記算式の分数の分子の金額が0以下である場合には、上記算式の分数の分子の金額は0とします。また、上記算式の分数の分子の金額が分母の金額を超える場合（その分母の金額が0に満たない場合を除きます。）には、上記算式の分数の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

(注12) 上記算式により計算した金額がその株式分配により現物分配法人の株主等に交付した完全子法人の株式その他の資産の価額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額を分配資本金額とします。

(3) みなし配当

法人が受ける配当等の額のうち、完全子法人株式等に係る配当等の額についてはその全額を、関連法人株式等に係る配当等の額についてはその配当等の額に係る利子相当額を控除した金額を、完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額についてはその50%相当額を、非支配目的株式等に係る配当等の額についてはその20%相当額を、益金の額に算入しないこととされています（法法23①）。また、その株式等の発行法人の一定の事由により金銭等の交付を受ける場合において、金銭等の額のうちその交付の基因となった株式等に対応するその発行法人の資本金等の額を超える部分の金額は、配当等の額とみなすこととされています（法法24①）。

合併（適格合併を除きます。）、分割型分割（適格分割型分割を除きます。）及び株式分配

（適格株式分配を除きます。）は上記の一定の事由（みなし配当事由）に該当し、分割型分割により分割法人の株主等である法人が金銭等の交付を受ける場合におけるその分割法人の資本金等の額のうちその分割法人の株式等に対応する部分の金額は、分割資本金額等（次の算式により計算した金額をいいます。）をその分割法人の分割型分割に係る株式等の総数（出資にあっては、総額）で除し、これにその株主等である法人がその分割型分割の直前に有していたその分割法人のその分割型分割に係る株式等の数（出資にあっては、金額）を乗じて計算した金額とされています（法令23①二）。

＜算式＞

$$\text{分割型分割の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{＜分割移転割合＞}}{\text{分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額}}$$

$$\text{前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額}}$$

(注1) 上記算式の移転資産に上記の分割型分割に基因してグループ通算制度から離脱する法人の株式等が含まれている場合には、上記算式の移転資産の帳簿価額には、その離脱する法人の株式等に係る投資簿価修正額を含みます。

(注2) 上記算式の前事業年度終了の時とは、分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時をいい、分割型分割の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその分割型分割の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分数の分母の金額は、中間期間終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額となります。

(注3) 前事業年度終了の時（上記（注2）の場合には、中間期間終了の時）から分割型分

割の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分数の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とされています。

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

（注5） 上記算式の分数の分子の金額が分母の金額を超える場合（その分母の金額が0に満たない場合を除きます。）には、上記算式の分数の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

また、株式分配により現物分配法人の株主等である法人が金銭等の交付を受ける場合におけるその現物分配法人の資本金等の額のうちその現物分配法人の株式等に対応する部分の金額は、分配資本金額等（次の算式により計算した金額をいいます。）をその現物分配法人の株式分配に係る株式等の総数（出資にあっては、総額）で除し、これにその株主等である法人がその株式分配の直前に有していたその現物分配法人のその株式分配に係る株式等の数（出資にあっては、金額）を乗じて計算した金額とされています（法令23①三）。

〈算式〉

株式分配の
直前の資本
金等の額

＜分配移転割合＞

株式分配の直前のその株式分配に係る完全子法人の株式等の帳簿価額に相当する金額
前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額

（注6） 上記算式の完全子法人の株式等の帳簿価額には、その完全子法人の株式等に係る投資簿価修正額を含みます。

（注7） 上記算式の前事業年度終了の時とは、株式分配の日の属する事業年度の前事業年度終了の時をいい、株式分配の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその株式分配の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分数の分母の金額は、中間期間終了の時の資産の帳簿価額から負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額を減算した金額となります。

（注8） 前事業年度終了の時（上記（注7）の場合には、中間期間終了の時）から株式分配の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分数の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とされています。

（注9） 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額及び上記算式の分数の分子の金額が0を超え、かつ、上記算式の分数の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注10) 上記算式の分数の分子の金額が0以下である場合には、上記算式の分数の分子の金額は0とします。また、上記算式の分数の分子の金額が分母の金額を超える場合（その分母の金額が0に満たない場合を除きます。）には、上記算式の分数の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

(4) 所有株式の譲渡原価

法人が所有株式（その法人が有する株式等をいいます。以下同じです。）を発行した法人の行った分割型分割により分割承継法人の株式その他の資産の交付を受けた場合には、その所有株式のうちその分割型分割によりその分割承継法人に移転した資産及び負債に対応する部分の譲渡を行ったものとみなして、譲渡損益の計算をすることとされています（法法61の2④）。この場合において、その分割型分割（金銭等不交付分割型分割を除きます。）により分割承継法人の株式その他の資産の交付を受けたときにおける所有株式の譲渡原価は、その所有株式のその分割型分割の直前の分割純資産対応帳簿価額とし、その分割型分割（金銭等不交付分割型分割に限りません。）により分割承継法人又は親法人の株式等の交付を受けたときにおける所有株式の譲渡対価及び譲渡原価は、いずれもその所有株式のその分割型分割の直前の分割純資産対応帳簿価額とされています（法法61の2④）。分割純資産対応帳簿価額は、具体的には、その所有株式を発行した法人の行った分割型分割の直前のその所有株式の帳簿価額にその分割型分割に係る上記(3)の分割移転割合を乗じて計算した金額とされています（法令119の8①）。

(注1) 金銭等不交付分割型分割とは、分割対価資産として分割承継法人又は親法人のうちいずれか一の法人の株式等以外の資産が交付されなかった分割型分割（その株式等が分割法人の発行済株式等の総数又は総額のうちに占めるその分割法人の各株主等の有するその分割法人の株式等の数又は金額の

割合に応じて交付されたものに限ります。）をいい、親法人とは、その分割型分割の直前にその分割承継法人とその分割承継法人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場合のその完全支配関係がある法人をいいます（法法61の2④、法令119の7の2③）。

(注2) 上記の所有株式を発行した法人は、分割型分割を行った場合には、その所有株式を有していた法人に対し、上記の分割移転割合を通知しなければならないこととされています（法令119の8②）。

また、法人が所有株式を発行した法人の行った株式分配により完全子法人の株式その他の資産の交付を受けた場合には、その所有株式のうちその完全子法人の株式等に対応する部分の譲渡を行ったものとみなして、譲渡損益の計算をすることとされています（法法61の2⑧）。この場合において、その株式分配（金銭等不交付株式分配を除きます。）により完全子法人の株式その他の資産の交付を受けたときにおける所有株式の譲渡原価は、その所有株式のその株式分配の直前の完全子法人株式対応帳簿価額とし、その株式分配（金銭等不交付株式分配に限りません。）により完全子法人の株式等の交付を受けたときにおける所有株式の譲渡対価及び譲渡原価は、いずれもその所有株式のその株式分配の直前の完全子法人株式対応帳簿価額とされています（法法61の2⑧）。完全子法人株式対応帳簿価額は、具体的には、その所有株式を発行した法人の行った株式分配の直前のその所有株式の帳簿価額にその株式分配に係る上記(3)の分配移転割合を乗じて計算した金額とされています（法令119の8の2①）。

(注3) 金銭等不交付株式分配とは、完全子法人の株式等以外の資産が交付されなかった株式分配（その株式等が現物分配法人の発行済株式等の総数又は総額のうちに占めるその現物分配法人の各株主等の有するその現物分配法人の株式等の数又は金額の割合に

応じて交付されたものに限りまゝ。)をいい
ます(法法61の2⑧)。

(注4) 上記の所有株式を発行した法人は、株式
分配を行った場合には、その所有株式を有
していた法人に対し、上記の分配移転割合
を通知しなければならないこととされてい
ます(法令119の8の2②)。

(5) 非適格合併等により移転を受ける資産等に係 る調整勘定の損金算入等

① 法人が非適格合併等によりその非適格合併
等に係る被合併法人、分割法人、現物出資法
人又は事業の譲受けに係る移転法人(以下
「被合併法人等」といいます。)から資産又は
負債の移転を受けた場合において、その非適
格合併等に係る非適格合併等対価額がその移
転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を
超えるときは、その超える部分の金額(その
資産の取得価額の合計額がその負債の額の合
計額に満たない場合には、その満たない部分
の金額を加算した金額)は資産調整勘定の金
額とすることとされ(法法62の8①)、その
非適格合併等に係る非適格合併等対価額がそ
の被合併法人等から移転を受けた資産及び負
債の時価純資産価額に満たないときは、その
満たない部分の金額は差額負債調整勘定の金
額とすることとされています(法法62の8③)。

(注1) 非適格合併等とは、適格合併に該当し
ない合併又は適格分割に該当しない分割、
適格現物出資に該当しない現物出資若し
くは事業の譲受けのうち、一定のものを
いいます(法法62の8①、法令123の10①)。

(注2) 非適格合併等対価額とは、法人が非適
格合併等により交付した金銭の額及び金
銭以外の資産の価額の合計額をいい、そ
の非適格合併等においてその被合併法人
等から支出を受けた寄附金の額に相当す
る金額を含み、その被合併法人等に対し
て支出をした寄附金の額に相当する金額
を除くこととされています。

(注3) 移転を受けた資産及び負債の時価純資
産価額とは、法人が非適格合併等により
被合併法人等から移転を受けた資産(営
業権にあつては、独立取引営業権に限り
ます。)の取得価額の合計額からその移転
を受けた負債の額(退職給与債務引受額
及び短期重要債務見込額に係る負債調整
勘定の金額を含みます。)の合計額を控除
した金額をいいます。なお、独立取引営
業権とは、独立した資産として取引され
る慣習のある営業権をいいます(法令123
の10③)。

② 法人が、非適格合併等によりその非適格合
併等に係る被合併法人等から資産又は負債の
移転を受けた場合において、その法人の株式
その他の資産を交付しなかったときは、その
非適格合併等に係る資産調整勘定の金額及び
差額負債調整勘定の金額の算定については、
次のとおりとされています(法令123の10①⑥)。

イ その非適格合併等が無対価合併で一定の
関係があるもの又は無対価分割で一定の関
係若しくは分割法人が分割承継法人の発行
済株式等(その分割承継法人が有する自己
の株式等を除きます。)の全部を保有する
関係があるものである場合において、その
非適格合併等に際して一定の資産評定が行
われたとき(ロの場合を除きます。)

(イ)の金額が(ロ)の金額を超える場合のその
超える部分の金額を資産調整勘定の金額と
し、(ロ)の金額が(イ)の金額を超える場合のそ
の超える部分の金額を差額負債調整勘定の
金額とすることとされています。

(イ) その非適格合併等により移転を受けた
事業に係る営業権(独立取引営業権を除
きます。)のその一定の資産評定による
価額

(ロ) その非適格合併等により移転を受けた
事業に係る将来の債務でその履行に係る
負担の引受けをしたものの額

ロ その非適格合併等により移転を受けた資

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

資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額は、ないものとされています。

(注1) 無対価合併で一定の関係があるものとは、無対価合併（法令4の3②一）で、被合併法人及び合併法人の株主等（その被合併法人及び合併法人を除きます。）の全てについて、その者が保有するその被合併法人の株式等の数又は金額のその被合併法人の発行済株式等（その合併法人が保有するその被合併法人の株式等を除きます。）の総数又は総額のうちに占める割合とその者が保有するその合併法人の株式等の数又は金額のその合併法人の発行済株式等（その被合併法人が保有するその合併法人の株式等を除きます。）の総数又は総額のうちに占める割合とが等しい場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係（法令4の3②二ロ）があるものをいいます。

(注2) 無対価分割で一定の関係があるものとは、無対価分割（法令4の3⑥一イ）で、分割法人の株主等（その分割法人及び分割承継法人を除きます。）及び分割承継法人の株主等（その分割承継法人を除きます。）の全てについて、その者が保有するその分割法人の株式等の数又は金額のその分割法人の発行済株式等（その分割承継法人が保有するその分割法人の株式等を除きます。）の総数又は総額のうちに占める割合とその者が保有するその分割承継法人の株式等の数又は金額のその分割

承継法人の発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合とが等しい場合におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係（法令4の3⑥二イ(2)）があるものをいいます。

(注3) 一定の資産評定とは、非適格合併等により移転する資産及び負債の価額の評定（公正な価額によるものに限りまゝ。）で、その非適格合併等の後にその資産及び負債の譲渡を受ける者、その資産及び負債を有する法人の株式等の譲渡を受ける者その他の利害関係を有する第三者又は公正な第三者が関与して行われるものとされています（法規27の16③）。

(注4) 上記イ(ロ)の将来の債務からは、退職給与債務引受け又はその事業の利益に重大な影響を与える将来の債務（退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。）でその履行が非適格合併等の日からおおむね3年以内に見込まれるもののその履行に係る負担の引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除くこととされています（法令123の10⑩一ロ）。

(注5) 上記イ(ロ)のその履行に係る負担の引受けをした債務の額は、上記（注3）の一定の資産評定による価額がその資産評定を基礎として作成された貸借対照表に計上されている負債に係るもの並びにその額、その算定の根拠を明らかにする事項及びその算定の基礎とした事項を記載した書類を保存している場合のその書類に記載されているものの額とされています（法規27の16④）。

(注6) 非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた法人が株式その他の資産の交付をしなかった場合に上記イ及びロのいずれにも該当しないときは、上記①により資産調整勘定の金額

又は差額負債調整勘定の金額を算定することとなります。

なお、非適格の合併のうち上記（注１）の関係がある無対価合併、非適格の分割型分割のうち上記（注２）の関係がある無対価分割型分割又は非適格の分社型分割のうち上記イの分割法人が分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある無対価分社型分割における合併法人又は分割承継法人の増加する資本金等の額の計算における純資産価額は、その無対価合併、無対価分割型分割又は無対価分社型分割により移転を受けた資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。）の価額からその移転を受けた負債の価額を控除した金額とされています（法令８①五ロ・六ハ・七ハ）。これらの場合に、その移転を受けた資産の価額には資産調整勘定の金額を含むこととされ、その移転を受けた負債の価額には負債調整勘定の金額を含むこととされています。

2 改正の内容

(1) 一定の協同組合組織が共同で事業を行うための合併及び分割型分割の適格要件の見直し

上記１(1)③の共同で事業を行うための組織再編成のうち合併及び分割型分割（以下「共同事業合併等」といいます。）に係る適格要件について、その共同事業合併等に係る当事者が「法人税法別表第２又は別表第３に掲げる法人のうち、その組合員である事業者又は消費者の相互扶助を目的とする組合その他これに類する団体」（以下「対象組合」といいます。）のみである場合には、上記１(1)③ロの事業規模要件及び特定役員引継要件を除外することとされました（法令４の３④⑧）。すなわち、その当事者がいわゆる協同組合組織と考えられる法人類型のみとなる共同事業合併等については、これらの要件を除いた各適格要件により、適格組織再編成に該当するかどうかを判定することとされました。

（注１） 共同事業合併等に係る当事者とは、①合併にあっては、その合併に係る被合併法人及び合併法人（その合併が新設合併である場合にあっては、その合併に係る被合併法人の全て）をいい、②分割型分割にあっては、その分割型分割に係る分割法人及び分割承継法人（その分割型分割が複数新設分割である場合にあっては、その分割型分割に係る分割法人の全て）をいいます。

（注２） その共同事業合併等の当事者が上記１(1)③へ（注１）の場合に該当する場合には、適格要件から株式継続保有要件を除外する従前の取扱いについても適用されることとなります。

共同事業合併等に係る事業規模要件及び特定役員引継要件については、当事者が共同で事業を行うための組織再編成であるかどうかを一定の基準（事業規模や役員引継の有無）で判定するものですが、対象組合同士が行う合併及び分割型分割は、その組合員のためにその組合員の営む事業の一部に属する事業を共同して行うという協同組合組織の目的や性格等に鑑みると、これらの要件を課さずとも共同事業性は担保されることが考えられることから、上記の見直しが行われることとなりました。

対象組合とは、具体的には、次の法人をいうこととされています（法規３の２）。

- ① 法人税法別表第２に掲げる法人（公益法人等）のうち、漁業共済組合、漁業共済組合連合会、漁船保険組合、酒造組合、酒造組合中央会、酒造組合連合会、酒販組合、酒販組合中央会、酒販組合連合会、商工組合、商工組合連合会、農業共済組合、農業共済組合連合会、農業協同組合連合会、輸出組合及び輸入組合
- ② 法人税法別表第３に掲げる法人（協同組合等）のうち、次のもの以外のもの
 - イ 漁業生産組合
 - ロ 生活衛生同業組合
 - ハ 生活衛生同業組合連合会

ニ 生産森林組合

ホ 農事組合法人（農業協同組合法第72条の10第1項第2号の事業を行うものに限ります。）

（注3） 対象組合の範囲は、「その組合員の相互扶助を目的とすること」、「出資者である個々の独立した事業主体である組合員のためにその組合員の営む事業の一部に属する事業を共同して行うものであること」、「各組合員が平等の議決権を有すること」等といった協同組合組織の有する目的や性格等を勘案して定められています。

（注4） 上記①の農業協同組合連合会には、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のほか、法人税法別表第2に掲げる法人とみなされている特例農業協同組合中央会（法法附則19の2①）についても該当します。

（注5） 上記②イ、ニ及びホの漁業生産組合、生産森林組合及び農事組合法人については、その行う事業が組合員のための共同事業に限定されるものではなく、自ら事業を行い、その組合員は従業者として組合事業に従事することになることも可能であることから、上記（注3）の考え方に該当せず、今般の見直しの対象とはされていません。

また、上記②ロ及びハの生活衛生同業組合及び生活衛生同業組合連合会は、対象組合と同様の目的や性格等を有する法人に該当すると考えられますが、その根拠法において合併及び分割の規定が設けられていないことから、今般の見直しの対象とはされていません。

（注6） 上記②ホの農業協同組合法第72条の10第1項第2号の事業とは、農業の経営（その行う農業に関連する事業であって農畜産物を原料又は材料として使用する製造又は加工その他一定のもの及び農業と併せ行う林業の経営を含みます。）をいいます。

（2） 通算法人の行う分割型分割及び株式分配に係る減少資本金等の計算方法の整備

通算法人の行った分割型分割及び株式分配（以下「分割型分割等」といいます。）について、その分割型分割等により通算子法人が通算グループから離脱することとなる場合の資本金等の額、みなし配当及び所有株式の部分譲渡損益の計算方法が見直されました。

分割型分割等を行った法人の資本金等の額並びに分割型分割等により金銭等の交付を受けた株主等のみなし配当及び所有株式の部分譲渡損益の計算においては、分割型分割等により移転する資産等の分割型分割等を行った法人の純資産に占める割合（上記1(2)及び(3)の分割移転割合及び分配移転割合。以下「移転割合」といいます。）に基づき移転資産等に対応する資本金等の額や移転資産等に対応する譲渡原価を算出することとされています。この移転割合の計算の基礎となる移転資産等の額は、分割型分割等の直前の帳簿価額によることとされ、通算法人が分割型分割等により通算子法人を通算グループから離脱させる場合には、その移転資産等に含まれる離脱法人の株式等については、その離脱直前の帳簿価額、すなわち投資簿価修正後の帳簿価額によることとされています。

分割型分割や株式分配は、企業グループ内の事業や法人をグループ外に切り出し、事業ポートフォリオを見直す手法としても用いられる組織再編成ですが、グループ通算制度を適用する法人が通算子法人を通算グループ外に切り出す場合には、前述のとおり、移転割合の確定には投資簿価修正の計算が必要となります。この投資簿価修正は、離脱法人の株式等の帳簿価額をその離脱法人の離脱直前の簿価純資産価額に相当する金額に修正するものであることから、その計算には離脱法人が離脱直前に有する資産及び負債の帳簿価額を用いるところ、離脱直前の時の全ての資産及び負債の帳簿価額が明らかになるまでには一定の期間を要し、分割型分割等の時点で移転割合が確定せず、結果として分割

法人又は現物分配法人（以下「分割法人等」といいます。）の株主等の有する分割法人等の株式等の部分譲渡損益等が確定しない懸念がありました。

移転割合は、分割型分割等の直前の状態に基づき算出されるべきものですが、一方で、分母において用いられる分割法人等の資産及び負債は、その分割法人等有する全ての資産及び負債であり、その帳簿価額が明らかになるのは一定の期間を要することを考慮して、前期末の帳簿価額を基礎とした金額とされています。投資簿価修正に用いられる離脱法人の資産及び負債についてもその離脱法人の有する全ての資産及び負債であることから、これらの状況を踏まえ、移転割合の計算における離脱法人の株式等の帳簿価額について、分母の計算と同様に、前期末の帳簿価額を基礎として投資簿価修正を行うものとした場合の離脱直前の帳簿価額を用いることとされました。

（注） 今般の改正は、移転割合の計算に用いる離脱法人の株式等の帳簿価額の見直しであり、投資簿価修正の計算（法令119の3⑤⑥）については、見直されていません。このため、グループ通算制度を適用する法人が分割型分割等により通算子法人を通算グループ外に切り出す場合には、分割法人の資本金等の額等については前期末の帳簿価額を基礎として投資簿価修正を行うものとした場合の離脱直前の帳簿価額を用いて移転割合を算出し、これに基づいて減少額等を計算することとなりますが、分割法人等有する離脱法人の株式等の投資簿価修正については引き続き法人税法施行令第119条の3第5項及び第6項の規定により離脱法人の離脱直前において有する資産及び負債の帳簿価額等を用いて計算することとなります。

① 資本金等の額から減少する金額

通算法人を行った分割型分割等により調整対象通算法人の株式等を分割承継法人に移転し、又は現物分配法人の株主等に交付する場

合には、その分割型分割等に係る調整対象通算法人の株式等の帳簿価額については修正前帳簿価額及び修正帳簿価額により調整した金額を用いて、資本金等の額から減少する金額を計算することとされました（法令8①十五・十七②）。

イ 調整対象通算法人

調整対象通算法人は、分割型分割等に係る分割法人等が通算法人である場合における他の通算法人のうちその分割型分割等に基因して通算終了事由（通算承認がその効力を失うことをいいます。以下同じです。）が生ずるものとされています（法令8②一）。すなわち、通算法人である分割法人等と同じ通算グループ内の他の通算法人で分割型分割等により通算グループから離脱することとなるものです。

（注） 上記の他の通算法人からは、初年度離脱通算子法人及び通算親法人を除くこととされています。初年度離脱通算子法人とは、通算子法人で通算親法人との間に通算完全支配関係を有することとなった日の属するその通算親法人の事業年度終了の日までにその通算完全支配関係を有しなくなるもので、その通算完全支配関係を有することとなった日以後2月以内に法人税法第64条の10第6項第5号又は第6号に掲げる事実が生ずることによりその通算完全支配関係を有しなくなる一定の法人をいいます（法令24の3）。これらの法人の株式等は投資簿価修正の対象外であることから、調整対象通算法人からも除外されています。

ロ 修正前帳簿価額

修正前帳簿価額は、調整対象通算法人について分割型分割等に基因して通算終了事由が生じた場合におけるその調整対象通算法人の株式等を有していた法人のその株式等の投資簿価修正（法令119の3⑤）の計算の基礎となるその通算終了事由が生じた

時の直前の帳簿価額に相当する金額をいいます（法令８②二）。すなわち、投資簿価修正額を加減算する前の帳簿価額です。

ハ 修正帳簿価額

修正帳簿価額は、調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額に、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する資産の帳簿価額の合計額をその調整対象通算法人のその通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時にあって有する資産の帳簿価額の合計額（法人税法施行令第119条の３第５項第１号に掲げる金額）と、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する負債の帳簿価額の合計額をその調整対象通算法人のその通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時にあって有する負債の帳簿価額の合計額（法人税法施行令第119条の３第５項第２号に掲げる金額）と、それぞれみなして法人税法施行令第119条の３第５項（同令第119条の４第１項後段の規定によりその例により計算する場合を含みます。以下同じです。）の規定を適用した場合における簿価純資産不足額を加算し、又はその修正前帳簿価額からこれらをみなして同令第119条の３第５項の規定を適用した場合における簿価純資産超過額を減算した金額とされています（法令８②三）。すなわち、通算グループからの離脱直前の資産及び負債に基づく投資簿価修正額ではなく、前期期末時における資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額を加減算した通算グループからの離脱時の帳簿価額相当額です。

（注１） 簿価純資産不足額とは、法人の有する株式等を発行した他の通算法人につき通算終了事由が生じた場合のその株式等のその通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額が当該他の通算法人の通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時にあって有する

資産の帳簿価額の合計額から負債の帳簿価額の合計額を減算した金額に持株割合を乗じて計算した金額（以下「簿価純資産価額」といいます。）に満たない場合におけるその満たない部分の金額をいい、簿価純資産超過額とは、その株式等のその通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額が簿価純資産価額を超える場合におけるそのを超える部分の金額をいいます（法令119の３⑤）。

（注２） 上記の負債には、新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。

前期期末時とは、分割型分割等に係る分割法人等の上記１(2)の算式の前事業年度終了の時をいい、その終了の時がその調整対象通算法人の事業年度又は中間期間終了の時でない場合には、前事業年度終了の時の属するその調整対象通算法人の事業年度終了の時とされ、その事業年度がその分割型分割等の日の前日の属する事業年度である場合には、さらにその前事業年度終了の時とされています。分割型分割等による資本金等の額の減少額の計算の基礎となる分割法人等の有する資産及び負債の認識時点と同一のタイミングを原則としつつ、調整対象通算法人がその時点で通算法人でない場合もあり、上記１(2)の算式の前事業年度終了の時がその調整対象通算法人の事業年度末でないこともあり得ることから、前事業年度終了の時に調整対象通算法人の事業年度又は中間期間が終了しない場合には、前事業年度終了の時に近い一定の過去事業年度終了の時ににおける資産及び負債の帳簿価額を用いることとされています。

なお、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する資産の帳簿価額の合計額は、次の場合には、それぞれ次の金額を加算することとされています（法令８②三イ(1)(2)）。

(イ) 前期期末時からその分割型分割等の直

前の時までの間にその調整対象通算法人の資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が増加した場合……その増加した金額

すなわち、前期期末時後に生じた調整対象通算法人の純資産の増加額で、分割型分割等による資本金等の額の減少額の計算の基礎となる分割法人等の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額に加算する金額（上記1(2)（注3）及び（注9））と同様、資産の帳簿価額の合計額に加算することとされています。

- (ロ) その調整対象通算法人がその分割型分割等の直前の時に他の調整対象通算法人の株式等を有する場合において、当該他の調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に相当する金額に満たないとき……その満たない部分の金額

すなわち、調整対象通算法人が有する他の調整対象通算法人の株式等について前期期末時において当該他の調整対象通算法人の有する資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額（簿価純資産不足額）です。投資簿価修正においては、通算終了事由が生じたことに伴い2以上の通算法人がその有する他の通算法人の株式等につき投資簿価修正を行うこととなる場合には、これらの通算法人のうち、通算親法人から連鎖する資本関係が最も下位であるものについてまず投資簿価修正を行い、順次、その上位のものについて投資簿価修正を行うこととされています。修正帳簿価額の計算についても、下位の調整対象通算法人からこれを行い、順次、その上位のものについてこれを行い、分割法人等の有する調整対象通算法

人の株式等の修正帳簿価額を算出することになります。

なお、当該他の調整対象通算法人が分割型分割等の直前の時においてその調整対象通算法人の株式等を有する場合には、上記の修正帳簿価額に相当する金額は、その株式等に係る投資簿価修正額（この(ロ)及び下記(ニ)の金額）をないものとして計算した修正帳簿価額に相当する金額とされています（法規8の2の3②）。すなわち、連鎖する資本関係が下位の調整対象通算法人の有するその上位の調整対象通算法人の株式等（持ち合い株式）については、その投資簿価修正額を計算しないこととされています。

- (注) 投資簿価修正では、上記の持ち合い株式についても近似値等の一定の合理的な数値を計算することとなると考えられますが、修正帳簿価額の計算においては、計算の簡素化の観点から考慮しないこととされたものです。

また、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する負債の帳簿価額の合計額は、次の場合には、それぞれ次の金額を加算することとされています（法令8②三口(1)(2)）。

- (ハ) 前期期末時からその分割型分割等の直前の時までの間にその調整対象通算法人の資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が減少した場合……その減少した金額

すなわち、前期期末時後に生じた調整対象通算法人の純資産の減少額で、分割型分割等による資本金等の額の減少額の計算の基礎となる分割法人等の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額から減算する金額（上記1(2)（注3）及び（注9））と同

様、減算金額である負債の帳簿価額の合計額に加算することとされています。

- (二) その調整対象通算法人がその分割型分割等の直前の時に他の調整対象通算法人の株式等を有する場合において、当該他の調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に相当する金額を超えるとき……その超える部分の金額

すなわち、調整対象通算法人が有する他の調整対象通算法人の株式等について前期末時において当該他の調整対象通算法人の有する資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額（簿価純資産超過額）です。

なお、当該他の調整対象通算法人が分割型分割等の直前の時ににおいてその調整対象通算法人の株式等を有する場合には、上記の修正帳簿価額に相当する金額は、その株式等に係る投資簿価修正額（上記(ロ)及びこの(二)の金額）をないものとして計算した修正帳簿価額に相当する金額とされています（法規8の2の3②）。

- 二 分割型分割により減少する資本金等の額
通算法人である分割法人が分割型分割の直前の時ににおいて調整対象通算法人の株式等を有する場合には、その分割法人のその分割型分割により減少する資本金等の額（分割資本金額）の計算上その分割型分割の直前の資本金等の額に乗ずる割合（上記1(2)の分割移転割合）について、次の調整を行うこととされました。

- (イ) 割合の分母の金額について、その分割型分割の直前の時ににおいて有する調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額を加算し、又はその調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額を減算することとされました（法令8①十五イ）。

割合の分母の金額の計算においては、分割法人の前事業年度終了の時からその分割型分割の直前の時までの間に生じた利益積立金額の増減のうち、期末の増減項目及び投資簿価修正が行われた場合の投資簿価修正額は加減算しないこととされています。これは、その金額の確定には一定の期間を要することが考慮されたものですが、今般の見直しにより、その分割型分割に基因する離脱法人の株式等に係る投資簿価修正額は、実額ではなく前期末時における資産及び負債に基づき仮定計算した金額を用いることとされ、分割型分割までに金額の確定が可能となったことから、割合の分母の金額の計算においても、その分割型分割に基因する投資簿価修正額に相当する金額を加減算することとされたものです。なお、対象となる株式等は、「その分割型分割の直前の時ににおいて有する調整対象通算法人の株式等」であることから、その分割型分割により分割承継法人に移転する株式等でなくても、その分割型分割に基因して通算終了事由が生ずる通算法人の株式等でその分割法人において投資簿価修正が必要となるものについては、その修正前帳簿価額と修正帳簿価額との差額を加減算することとなります。

- (ロ) 割合の分子の金額について、その分割型分割により分割承継法人に調整対象通算法人の株式等を移転する場合には、その移転する調整対象通算法人の株式等の帳簿価額をその株式等の修正帳簿価額のうち移転する株式等に対応する部分の金額とすることとされました（法令8①十五ロ）。その株式等の修正帳簿価額のうち移転する株式等に対応する部分の金額は、具体的には、次の算式により計算した金額とされています。

《算式》

$$\frac{\text{その調整対象通算法人の株式等の修正帳簿価額}}{\text{その分割型分割の直前に有していたその調整対象通算法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}} \times \text{その分割型分割によりその分割法人からその分割承継法人に移転したその調整対象通算法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}$$

すなわち、移転資産に含まれる離脱法人の株式等については、その分割型分割の直前の帳簿価額（投資簿価修正後の帳簿価額）ではなく、投資簿価修正前の帳簿価額に前期末時においてその離脱法人の有する資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額を加減算した金額により、割合の分子の金額を計算するものです。

ホ 株式分配により減少する資本金等の額

通算法人である現物分配法人が株式分配の直前の時において調整対象通算法人の株式等を有する場合には、その現物分配法人のその株式分配（適格株式分配を除きます。）により減少する資本金等の額（分配資本金額）の計算上その株式分配の直前の資本金等の額に乗ずる割合（上記1(2)の分配移転割合）について、次の調整を行うこととされました。

- (イ) 割合の分母の金額について、その株式分配の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額を加算し、又はその調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額を減算すること

とされました（法令8①十五イ・十七イ）。

なお、対象となる株式等は、「その株式分配の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等」であることから、その株式分配により現物分配法人の株主等に交付する株式等（完全子法人の株式等）でなくとも、その株式分配に基因して通算終了事由が生ずる通算法人の株式等でその現物分配法人において投資簿価修正が必要となるものについては、その修正前帳簿価額と修正帳簿価額との差額を加減算することとなります。

- (ロ) 割合の分子の金額について、その株式分配に係る完全子法人の株式等が調整対象通算法人の株式等である場合には、その完全子法人の株式等の帳簿価額をその株式等の修正帳簿価額とすることとされました（法令8①十七ロ）。

すなわち、株式分配により通算子法人である完全子法人の株式等をその現物分配法人の株主等に交付する場合には、その完全子法人は通算グループから離脱することとなりますが、その離脱法人の株式等については、その株式分配の直前の帳簿価額（投資簿価修正後の帳簿価額）ではなく、投資簿価修正前の帳簿価額に前期末時においてその離脱法人の有する資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額を加減算した金額により、割合の分子の金額を計算するものです。

(注) その株式分配が認定株式分配に係る課税の特例（措法68の2）の適用がある株式分配である場合における上記の割合の分子の金額は、次の算式により計算した金額となります（措令39の34の2②）。

《算式》

$$\frac{\text{その完全子法人の株式等の修正帳簿価額}}{\text{その現物分配法人がその株式分配の直前に有していたその完全子法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}} \times \text{その株式分配によりその現物分配法人の株主等に交付したその完全子法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}$$

② 所有株式に対応する資本金等の額

通算法人が行った分割型分割等により調整対象通算法人の株式等を分割承継法人に移転し、又は現物分配法人の株主等に交付する場合には、その分割型分割等に係る調整対象通算法人の株式等の帳簿価額については修正前帳簿価額及び修正帳簿価額により調整した金額を用いて、みなし配当の額の計算の基礎となる所有株式に対応する資本金等の額を計算することとされました（法令23①二・三②）。

（注） 上記①と同様の計算です。

イ 調整対象通算法人

調整対象通算法人は、分割型分割等に係る分割法人等が通算法人である場合における他の通算法人のうちその分割型分割等に基因して通算終了事由が生ずるものとされています（法令23②一）。すなわち、通算法人である分割法人等と同じ通算グループ内の他の通算法人で分割型分割等により通算グループから離脱することとなるものです。

（注） 上記の他の通算法人からは、初年度離脱通算子法人及び通算親法人を除くこととされています。これらの法人の株式等は投資簿価修正の対象外であることから、調整対象通算法人からも除外されています。

ロ 修正前帳簿価額

修正前帳簿価額は、調整対象通算法人について分割型分割等に基因して通算終了事由が生じた場合におけるその調整対象通算

法人の株式等を有していた法人のその株式等の投資簿価修正（法令119の3⑤）の計算の基礎となるその通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額に相当する金額をいいます（法令23②二）。すなわち、投資簿価修正額を加減算する前の帳簿価額です。

ハ 修正帳簿価額

修正帳簿価額は、調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額に、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する資産の帳簿価額の合計額をその調整対象通算法人のその通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時にあって有する資産の帳簿価額の合計額（法人税法施行令第119条の3第5項第1号に掲げる金額）と、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する負債の帳簿価額の合計額をその調整対象通算法人のその通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時にあって有する負債の帳簿価額の合計額（法人税法施行令第119条の3第5項第2号に掲げる金額）と、それぞれみなして法人税法施行令第119条の3第5項（同令第119条の4第1項後段の規定によりその例により計算する場合を含みます。以下同じです。）の規定を適用した場合における簿価純資産不足額を加算し、又はその修正前帳簿価額からこれらをみなして同令第119条の3第5項の規定を適用した場合における簿価純資産超過額を減算した金額とされています（法令23②三）。すなわち、通算グループからの離脱直前の資産及び負債に基づく投資簿価修正額ではなく、前期期末時における資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額を加減算した通算グループからの離脱時の帳簿価額相当額です。

（注） 上記の負債には、新株予約権及び株主引受権に係る義務を含みます。

前期期末時とは、分割型分割等に係る分割法人等の上記1(3)の算式の前事業年度終

了の時をいい、その終了の時がその調整対象通算法人の事業年度又は中間期間終了の時でない場合には、前事業年度終了の時の属するその調整対象通算法人の事業年度終了の時とされ、その事業年度がその分割型分割等の日の前日の属する事業年度である場合には、さらにその前事業年度終了の時とされています。

なお、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する資産の帳簿価額の合計額は、次の場合には、それぞれ次の金額を加算することとされています（法令23②三イ(1)(2)）。

(イ) 前期期末時からその分割型分割等の直前の時までの間にその調整対象通算法人の資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が増加した場合……その増加した金額

すなわち、前期期末時後に生じた調整対象通算法人の純資産の増加額で、分割型分割等に係る所有株式に対応する資本金等の額の計算の基礎となる分割法人等の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額に加算する金額（上記1(3)（注3）及び（注8））と同様、資産の帳簿価額の合計額に加算することとされています。

(ロ) その調整対象通算法人がその分割型分割等の直前の時に他の調整対象通算法人の株式等を有する場合において、当該他の調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に相当する金額に満たないとき……その満たない部分の金額

すなわち、調整対象通算法人が有する他の調整対象通算法人の株式等について前期期末時において当該他の調整対象通算法人の有する資産及び負債に基づき仮

定計算した投資簿価修正額（簿価純資産不足額）です。

なお、当該他の調整対象通算法人が分割型分割等の直前の時においてその調整対象通算法人の株式等を有する場合には、上記の修正帳簿価額に相当する金額は、その株式等に係る投資簿価修正額（この(ロ)及び下記(ニ)の金額）をないものとして計算した修正帳簿価額に相当する金額とされています（法規8の5の2②）。すなわち、連鎖する資本関係が下位の調整対象通算法人の有するその上位の調整対象通算法人の株式等（持ち合い株式）については、その投資簿価修正額を計算しないこととされています。

また、前期期末時においてその調整対象通算法人の有する負債の帳簿価額の合計額は、次の場合には、それぞれ次の金額を加算することとされています（法令23②三口(1)(2)）。

(ハ) 前期期末時からその分割型分割等の直前の時までの間にその調整対象通算法人の資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1号及び第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目及び投資簿価修正額を除きます。）が減少した場合……その減少した金額

すなわち、前期期末時後に生じた調整対象通算法人の純資産の減少額で、分割型分割等に係る所有株式に対応する資本金等の額の計算の基礎となる分割法人等の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額から減算する金額（上記1(3)（注3）及び（注8））と同様、減算金額である負債の帳簿価額の合計額に加算することとされています。

(ニ) その調整対象通算法人がその分割型分割等の直前の時に他の調整対象通算法人の株式等を有する場合において、当該他

の調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に相当する金額を超えるとき……その超える部分の金額

すなわち、調整対象通算法人が有する他の調整対象通算法人の株式等について前期期末時において当該他の調整対象通算法人の有する資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額（簿価純資産超過額）です。

なお、当該他の調整対象通算法人が分割型分割等の直前の時においてその調整対象通算法人の株式等を有する場合には、上記の修正帳簿価額に相当する金額は、その株式等に係る投資簿価修正額（上記（ロ）及びこの（ニ）の金額）をないものとして計算した修正帳簿価額に相当する金額とされています（法規 8 の 5 の 2 ②）。

ニ 分割型分割に係る所有株式に対応する資本金等の額

通算法人である分割法人が分割型分割の直前の時において調整対象通算法人の株式等を有する場合には、その分割型分割によりその分割法人の株主等である法人が金銭等の交付を受けるときにおけるその分割法人の資本金等の額のうちその分割法人の株式等に対応する部分の金額（分割資本金等）の計算上その分割型分割の直前の資本金等の額に乗ずる割合（上記 1 (3) の分割移転割合）について、次の調整を行うこととされました。

- (イ) 割合の分子の金額について、その分割型分割の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額を加算し、又はその調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額を減算することとされました（法令 23①二イ）。

なお、対象となる株式等は、「その分

割型分割の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等」であることから、その分割型分割により分割承継法人に移転する株式等でなくても、その分割型分割に基因して通算終了事由が生ずる通算法人の株式等で投資簿価修正が必要となるものについては、その修正前帳簿価額と修正帳簿価額との差額を加減算することとなります。

- (ロ) 割合の分子の金額について、その分割型分割により分割承継法人に調整対象通算法人の株式等を移転する場合には、その移転する調整対象通算法人の株式等の帳簿価額をその株式等の修正帳簿価額のうち移転する株式等に対応する部分の金額とすることとされました（法令 23①二ロ）。その株式等の修正帳簿価額のうち移転する株式等に対応する部分の金額は、具体的には、次の算式により計算した金額とされています。

《算式》

$$\frac{\text{その調整対象通算法人の株式等の修正帳簿価額}}{\text{その分割法人がその分割型分割の直前に有していたその調整対象通算法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}} \times \text{その分割型分割によりその分割法人からその分割承継法人に移転したその調整対象通算法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}$$

すなわち、移転資産に含まれる離脱法人の株式等については、その分割型分割の直前の帳簿価額（投資簿価修正後の帳簿価額）ではなく、投資簿価修正前の帳簿価額に前期期末時においてその離脱法人の有する資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額を加減算した金額により、割合の分子の金額を計算するものです。

- ホ 株式分配に係る所有株式に対応する資本金等の額

通算法人である現物分配法人が株式分配の直前の時において調整対象通算法人の株式等を有する場合には、その株式分配によりその現物分配法人の株主等である法人が金銭等の交付を受けるときにおけるその現物分配法人の資本金等の額のうちその現物分配法人の株式等に対応する部分の金額（分配資本金額等）の計算上その株式分配の直前の資本金等の額に乗ずる割合（上記1(3)の分配移転割合）について、次の調整を行うこととされました。

- (イ) 割合の分母の金額について、その株式分配の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額を加算し、又はその調整対象通算法人の株式等の修正前帳簿価額が修正帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額を減算することとされました（法令23①二イ・三イ）。

なお、対象となる株式等は、「その株式分配の直前の時において有する調整対象通算法人の株式等」であることから、その株式分配により現物分配法人の株主に交付する株式等（完全子法人の株式等）でなくても、その株式分配に基因して通算終了事由が生ずる通算法人の株式等で投資簿価修正が必要となるものについては、その修正前帳簿価額と修正帳簿価額との差額を加減算することとなります。

- (ロ) 割合の分子の金額について、その株式分配に係る完全子法人の株式等が調整対象通算法人の株式等である場合には、その完全子法人の株式等の帳簿価額をその株式等の修正帳簿価額とすることとされました（法令23①三口）。

すなわち、株式分配により現物分配法人の株主等が通算子法人である完全子法人の株式等の交付を受ける場合には、そ

の完全子法人は通算グループから離脱することとなりますが、その離脱法人の株式等については、その株式分配の直前の帳簿価額（投資簿価修正後の帳簿価額）ではなく、投資簿価修正前の帳簿価額に前期期末時においてその離脱法人の有する資産及び負債に基づき仮定計算した投資簿価修正額を加減算した金額により、割合の分子の金額を計算するものです。

(注) その株式分配が認定株式分配に係る課税の特例（措法68の2）の適用がある株式分配である場合における上記の割合の分子の金額は、次の算式により計算した金額となります（措令39の34の2②）。

＜算式＞

$$\frac{\text{その完全子法人の株式等の修正帳簿価額}}{\text{その現物分配法人がその株式分配の直前に有していたその完全子法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}} \times \text{その株式分配によりその現物分配法人の株主等に交付したその完全子法人の株式等の数（出資にあっては、金額）}$$

③ 所有株式の譲渡原価

上記②の改正により、通算法人である分割法人等の株主等である法人が分割型分割等により分割承継法人又は完全子法人の株式その他の資産の交付を受けた場合において、その分割法人等が分割型分割等の直前の時において調整対象通算法人の株式等を有するときは、その株主等である法人が有する分割法人等の株式等の部分譲渡損益の計算に係る譲渡原価は、その分割型分割等の直前のその有する分割法人等の株式等の帳簿価額に、その分割型分割等に係る上記②の調整後の上記1(3)の割合（分割移転割合及び分配移転割合）を乗じて計算した金額となります（法令119の8①、119の8の2①）。

また、通算法人である分割法人等が分割型

分割等を行った場合にその株主等である法人に通知しなければならない割合についても、上記②の調整後の上記1(3)の割合となります(法令119の8②、119の8の2②)。

(3) 無対価の非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の算定方法の適正化

① 移転を受けた資産及び負債が債務超過である場合において非適格合併等対価額が0であるときの資産調整勘定の金額の算定方法の適正化

資産調整勘定の金額の算定について、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額(上記1(5)①(注3))が、その移転を受けた資産の取得価額の合計額からその移転を受けた負債の額の合計額を減算した金額とすることとされました(法法62の8①)。すなわち、改正前は「控除した」と規定されていたため、時価純資産価額は0以上の金額となることとされていましたが、「減算した」との規定に見直されたため、時価純資産価額は0未満の金額が算出され得ることとなります。なお、差額負債調整勘定の金額の算定についてもこの時価純資産価額を用いることとなります(法法62の8③)。

(注) 上記の資産の取得価額及び負債の額の範囲は、改正前と同様です。

また、これに併せて、資産調整勘定の金額の算定における「その資産の取得価額の合計額がその負債の額の合計額に満たない場合には、その満たない部分の金額を加算した金額」(上記1(5)①)とする調整規定が削除されました。これは、この調整規定により加算されていた金額について、改正後は時価純資産価額の0未満の金額として算出された部分の金額が資産調整勘定の金額を構成することとなり、調整規定が不要となるためです。

移転を受けた資産の取得価額及び非適格合併等に際してのデューデリジェンスにより認識された独立取引営業権以外の営業権の価額

の合計額と移転を受けた負債の額とが等しくなる場合には、非適格合併等対価額は0となりますが、この場合の資産調整勘定の金額の算定について、改正前の規定では、非適格合併等対価額及び時価純資産価額のいずれも0となるため、「非適格合併等対価額が時価純資産価額を超えるとき」との規定に該当せず、資産調整勘定の金額が算出されないのではないかという懸念から、取引価格をあえて1円とする実務が存在するとの指摘がされていました。

しかし、上記の独立取引営業権以外の営業権の価額が資産調整勘定の金額として認識されるべきものであることや、制度が意図しない取引が行われることを防ぐ必要があることも踏まえ、このような場合に資産調整勘定の金額が算出できることが明らかとなるよう適正化が行われたものです。したがって、改正前であれば上記の非適格合併等対価額及び時価純資産価額のいずれも0となるケースにおいて、改正後は、例えば、移転資産(60)及び移転負債(100)の場合には、時価純資産価額(▲40)となり、「非適格合併等対価額(0)が時価純資産価額(▲40)を超えるとき」に該当し、その超える部分の金額として、独立取引営業権以外の営業権の価額相当の資産調整勘定の金額(40)が算出されることとなります。

② 対価の交付が省略されたと認められる非適格合併等に係る調整勘定の算定方法の適正化

非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた法人が株式その他の資産を交付しなかった場合の資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額の算定(上記1(5)②)について、その対象となる非適格合併等が、無対価合併で一定の関係があるもの又は無対価分割で一定の関係若しくは分割法人が分割承継法人の発行済株式等(その分割承継法人が有する自己の株式等を除きます。)の全部を保有する関係があるもの、い

わゆる対価の交付が省略されたと認められる非適格合併等に限ることとされました（法62の8⑫、法令123の10⑯）。

（注） 対価の交付が省略されたと認められる非適格合併等の範囲については、改正前と同様です。

通常非適格合併等は、まず対価の額を純資産価額として増加する資本金等の額の計算をし、次に移転資産・負債の額と対価の額との差額をもって資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額とされていますが、この対価の交付が省略されたと認められる非適格の合併又は分割が行われた場合には、省略された対価の額を算定することができないため、資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額の算定をした上で、次にその資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額を含めた移転資産・負債の差額を純資産価額として増加する資本金等の額の計算をすることとされています（上記1(5)②）。そのため、対価の交付が省略されたと認められる非適格の合併又は分割における資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額の算定には特別な方法が取られているところですが、改正前本規定では、この特別な方法によるべき場合を含め全ての無対価の非適格合併等についてその対象となっていました。今般、非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の算定における対価の有無については、特別な取扱いを要するもの以外は、非適格合併等対価額の有無で判定した上で、その調整勘定の金額は、原則的な方法（上記1(5)①）により算定することがこの制度全体における考え方に整合すると考えられることを踏まえ、本規定の対象となる非適格合併等の範囲について、上記①の時価純資産価額の見直しにあわせて、対価の交付が省略されたと認められる非適格の合併又は分割に限る適正化が行われたものです。

また、対価の交付が省略されたと認められる非適格合併等の場合の資産調整勘定の金額

及び差額負債調整勘定の金額の算定方法が次のとおりとされました（法令123の10⑯）。

イ その非適格合併等に際して一定の資産評定を行っている場合（ロの場合を除きます。）

（イ）の金額が（ロ）の金額以上である場合のその差額に相当する金額（（イ）の金額が（ロ）の金額と同額である場合には、0）を資産調整勘定の金額とし、（ロ）の金額が（イ）の金額を超える場合のその超える部分の金額を差額負債調整勘定の金額とすることとされました（法令123の10⑯一）。

（イ） その非適格合併等により移転を受けた事業に係る営業権（独立取引営業権を除きます。）のその一定の資産評定による価額（改正前と同様です。）

（ロ） その非適格合併等により移転を受けた事業に係る将来の債務でその履行に係る負担の引受けをしたものの額（改正前と同様です。）

（注） 改正前とおおむね同様ですが、（イ）の金額と（ロ）の金額が同額である場合に、このパターンに該当するとともに、資産調整勘定の金額が0となることが明らかにされました。

ロ 次の（イ）及び（ロ）の場合

資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額は、ないものとされました（法令123の10⑯二）。

（イ） その非適格合併等に際して上記イの一定の資産評定を行っていない場合において、その非適格合併等により移転を受けた資産（営業権にあっては、独立取引営業権に限ります。（ロ）において同じです。）の取得価額の合計額がその非適格合併等により移転を受けた負債の額（退職給与債務引受額及び短期重要債務見込額に係る負債調整勘定の金額及び上記イ（ロ）の金額を含みます。（ロ）において同じです。）の合計額以上であるとき。

(注) このパターンは、改正前は上記 1 (5)

② (注 6) のケースに該当し、上記 1 (5)①により調整勘定が算定されていたが、改正後は、上記の適正化を踏まえ、他の対価の交付が省略されたと認められる非適格合併等の場合と同様、特別な取扱いとすることとされ、追加されたものです。具体的には、例えば、移転資産 (100) 及び移転負債 (60) の場合には、資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額はないものとされるとともに、その差額は資本金等の額 (40) とされます。

(ロ) その非適格合併等により移転を受けた資産の取得価額 (その非適格合併等に際して上記イの資産評定を行っている場合には、上記イ(イ)の営業権の価額を含みます。) の合計額がその非適格合併等により移転を受けた負債の額の合計額に満たない場合 (改正前と同様です。)

3 適用関係

(1) 上記 2 (1) の改正は、令和 7 年 4 月 1 日以後に行われる合併及び分割について適用し、同日前

に行われた合併及び分割については、従前どおりとされています (改正法令附則 3)。

(2) 上記 2 (2)①の改正は、法人が令和 7 年 4 月 1 日以後に分割型分割又は株式分配を行う場合について適用することとされています (改正法令附則 5 ①)。ただし、法人が同日前に分割型分割又は株式分配を行った場合における資本金等の額の計算については、その分割型分割又は株式分配に係る改正前の減少する金額をもって、改正後の分割型分割又は株式分配に係る減少する金額とみなすこととされています (改正法令附則 5 ②)。つまり、改正直前までの資本金等の額は、従前どおり計算することになります。

(3) 上記 2 (2)②の改正は、令和 7 年 4 月 1 日以後に行われる分割型分割及び株式分配について適用し、同日前に行われた分割型分割及び株式分配については、従前どおりとされています (改正法令附則 6)。上記 2 (2)③の取扱いについても、同様です。

(4) 上記 2 (3)①及び②の改正は、令和 7 年 4 月 1 日以後に行われる非適格合併等について適用し、同日前に行われた非適格合併等については、従前どおりとされています (改正法令附則 16、改正法令附則 11)。

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 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 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 (法別表 1、平 15.9 財務 606)。

(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 社会保険診療報酬支払基金の名称及び根拠法の題名について、所要の改正が行われました (法別表 1)。

(注) この改正は、医療法等の一部を改正する法律案において、社会保険診療報酬支払基金法が改正され、従来の診療報酬の審査支払業務に加え、医療情報の基盤の構築及び利活用の推進等に係る業務の運営主体として社会保険診療報酬支払基金の組織体制等が抜本的に見直されるとともに、同法の題

名が「医療情報基盤・診療報酬審査支払機構法」に、法人の名称が「医療情報基盤・診療報酬審査支払機構」に、それぞれ変更されることに伴うものです。なお、医療法等の一部を改正する法律案については、国会において審議中です。

- ② 公共法人となる独立行政法人の範囲から、国立研究開発法人国立国際医療研究センターが除外されました（平15.9 財務告606）。

（注） この改正は、国立感染症研究所と国立研究開発法人国立国際医療研究センターとが統合され、国立健康危機管理研究機構が設立されたことに伴うものです。なお、国立健康危機管理研究機構は公共法人とされ（法別表1）、令和7年4月1日に設立されています。

(3) 適用関係

- ① 上記(2)①の改正は、医療法等の一部を改正する法律附則第1条第5号に掲げる規定の施行の日から施行することとされています（改正法附則1八）。

（注） 医療法等の一部を改正する法律附則第1条第5号に掲げる規定の施行の日は、同法の公布の日から起算して1年6月を超えない範囲内において政令で定める日とされています。

- ② 上記(2)②の改正は、令和7年4月1日から適用することとされています（令7.3 財務告86前文）。

2 公益法人等の範囲及び収益事業から除外される事業の範囲

(1) 改正前の制度の概要

公益法人等は、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合、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4①）。

（注） 公益法人等とは、法人税法別表第2に掲げ

る法人をいいます（法法2六、別表2）。

収益事業とは、物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業、製造業等の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 公益法人等の追加・除外

- (イ) 日本学術会議法により設立される日本学術会議が追加されました（法法別表2）。

（注1） この改正は、令和7年6月18日に公布された「日本学術会議法（令和7年法律第70号）」附則第34条において措置されています。

（注2） 日本学術会議は、日本学術会議法の施行の時に成立することとされています（日本学術会議法附則10①）。

- (ロ) 石炭鉱業年金基金法の廃止に伴い、石炭鉱業年金基金が除外されました（法法別表2）。

（注1） この改正は、令和7年6月20日に公布された「社会経済の変化を踏まえた年金制度の機能強化のための国民年金法等の一部を改正する等の法律（令和7年法律第74号）」（以下「国民年金法等改正法」といいます。）附則第46条において措置されています。

（注2） 石炭鉱業年金基金法は、国民年金法等改正法の公布の日（令和7年6月20日）から起算して5年を超えない範囲内において政令で定める日（以下「公布後5年以内施行日」といいます。）において廃止されます（国民年金法等改正法31、国民年金法等

改正法附則1①十五)が、石炭鉱業年金基金は、その清算終了の登記の時までにおいて、厚生労働大臣の認可を受けて、確定給付企業年金法に基づく企業年金基金に移行することができる措置が講じられています(国民年金法等改正法附則34等)。なお、上記の施行期日に関する政令は、今後定められます。

ロ 非営利型法人の範囲の見直し

非営利型法人の要件のうち残余財産の帰属先に関する要件について、その帰属先の範囲に「その残余財産が公益信託の信託財産とされる場合におけるその公益信託の受託者」が追加されました(法令3①二②五)。

(注1) この改正は、令和6年5月22日に公布された公益信託に関する法律(以下「公益信託法」といいます。)附則第27条により公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(以下「公益認定法」といいます。)が改正され、公益社団法人又は公益財団法人が解散した場合におけるその残余財産の帰属先を類似目的の公益信託の信託財産とすることができることとされた(公益認定法5二十一)ことを契機とするものです。

(注2) 公益信託とは、公益信託法第2条第1項第1号に規定する公益信託をいい、具体的には、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うこととされています。

(注3) 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)。

ハ 社会医療法人に対する税制上の措置

社会医療法人の認定要件のうち次の要件について、医療法施行規則の改正により、それぞれ次の見直しが行われました。

(注) 上記の医療法施行規則の改正は、令和7年3月31日に公布された「医療法施行規則の一部を改正する省令(令和7年厚生労働省令第42号)」により行われています。なお、関係法令については、下記の(参考1)をご参照ください。

(イ) 社会保険診療等に係る収入金額の合計額が全収入金額の100分の80を超えることとの要件

A 社会保険診療等に係る収入金額の範囲に、補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含めることとされました(医療法規30の35の3①二ロ(7))。

(注1) 補助金等に係る収入金額とは、国又は地方公共団体が直接又は間接に交付する補助金その他相当の反対給付を伴わない給付金(固定資産の取得に充てるためのものを除きます。)に係る収入金額及び国又は地方公共団体の委託又は再委託を受けて行う事業に係る収入金額をいいます。上記のとおり、含めることとされる収入金額は、補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものとされており、補助金又は受託料その他の名称にかかわらず、医療保健業務に係る補助金等が広く該当することとなりますが、施設整備、設備整備等の固定資産の取得に充てられる補助金等については、会計年度間での増減も大きいことなど、要件の判定に当たっての安定性の観点等を踏まえ、その範囲から除かれています。

(注2) 医療保健業務とは、病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務並びに医療法第42条各号に掲げる業務（医業その他これに類する業務、介護サービスに係る業務及び障害福祉サービス等に係る業務に限ります。）をいいます（医療法規30の35の3③）。すなわち、医療法人の本来業務に加え、医療法人の附帯業務のうち社会医療法人に求められる業務を踏まえた一定のものが医療保健業務とされ、対象となる附帯業務は、医療法第39条第1項に規定する診療所以外の診療所（巡回診療所、常勤医師がいないへき地診療所等）の開設、薬局、一定の有料老人ホームの設置など、具体的には「社会医療法人、特定医療法人及び認定医療法人の認定又は承認要件における医療保健業務について（令和7年3月31日医政発0331第90号厚生労働省医政局長通知）」別表において掲げられている業務とされています。

B 全収入金額を医療保健業務に係る収入金額（補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含むものとし、経常的なものに限りまゝ。）とすることとされました（医療法規30の35の3①二口）。

(注) 上記のとおり、「経常的なもの」に限ることとされていますので、固定資産の売却収入など臨時的な収入は除かれることとなります。また、上記の補助金等に係る収入金額を含むこととされていますので、結果的に、この医療保健業務に係る収入金額は、社会医療法人の損益計算書における本来業務事業損益に係る事業

収益の額及び附帯業務事業損益に係る事業収益の額（医療保健業務に係るものに限りまゝ。）の合計額となります。

(ロ) 医療診療による収入金額が患者のために直接必要な経費の額に100分の150を乗じて得た額の範囲内であることとの要件
従前の医療診療による収入金額及び患者のために直接必要な経費の額の範囲に係る取扱いを法令上明確化するとともに、医療診療による収入金額の範囲に補助金等に係る収入金額のうち本来業務に係るものを含めることとされました（医療法規30の35の3①二二）。具体的には、「病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務に係る収入金額（補助金等に係る収入金額のうちその業務に係るものを含むものとし、経常的なものに限りまゝ。）が、その業務に係る費用の額（経常的なものに限りまゝ。）に100分の150を乗じて得た額の範囲内であること」とされました。

(注) 上記の明確化については、改正前の省令の規定では、「医療診療による収入金額」及び「患者のために直接必要な経費の額」とされていましたが、実際の社会医療法人の計算では、それぞれ「損益計算書の本来業務事業損益に係る事業収益の額」及び「損益計算書の本来業務事業損益に係る事業費用の額」を用いて行われており、実態との関係で規定に不明確な部分があったことから、今般、実態に整合するよう規定が整備されたものです。

(ハ) 本来業務に係る費用の額が経常費用の額の100分の60を超えることとの要件
従前の本来業務に係る費用の額及び経常費用の額の範囲に係る取扱いを法令上明確化するとともに、下限となる割合が100分の63とされました（医療法規30の

35の3①ニイ)。具体的には、「病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務に係る費用の額（経常的なものに限ります。）が全ての業務に係る費用の額（経常的なものに限ります。）の100分の63を超えること」とされました。

（注） 法令上の明確化の背景については、上記ロ（注）と同様です。この要件における実際の社会医療法人の計算では、「損益計算書の本来業務事業損益に係る事業費用の額」及び「損益計算書の本来業務事業損益、附帯業務事業損益及び収益業務事業損益に係る事業費用の合計額」を用いて行われていたところ です。

ニ マンションの建替え等の円滑化に関する法律の改正に伴う税制上の所要の措置

イ マンション除却組合に対する税制上の措置

マンションの建替え等の円滑化に関する法律の改正により、改正後のマンションの再生等の円滑化に関する法律（以下「マンション再生法」といいます。）により設立されるマンション除却組合を公益法人等とみなし、収益事業から生ずる所得についてのみ課税することとされました。また、マンション除却組合に適用される税率は普通法人と同様とするほか、みなし寄附金の規定は適用しないこととされています（法法2六、37、66、マンション再生法163の32①）。

（注1） 令和7年5月30日に公布された「老朽化マンション等の管理及び再生の円滑化等を図るための建物の区分所有等に関する法律等の一部を改正する法律（令和7年法律第47号）」（以下「区分所有法等改正法」といいます。）において、建物の区分所有等に関する法律の改正により、建物及びその敷地の一括売却、建物の更新

（一棟リノベーション）、建物の取壊し等を、建替えと同様、多数決決議（原則、5分の4以上）により行うことが可能とされるとともに、あわせて、マンションの建替え等の円滑化に関する法律の改正により、これらの新たなマンションの再生手法に係る決議に対応した事業手続等が創設・整備されました。また、今般の改正内容を踏まえ、同法の題名が「マンションの再生等の円滑化に関する法律」に変更されています。

このうち建物の取壊しに係る決議については、マンション再生法において、これに対応したマンション除却事業の手続等（組合設立、補償金支払手続等）が創設され、マンション除却事業を実施するためにマンション除却組合を設立することができるとされました。

（注2） 関係法令については、下記の（参考2）をご参照ください。

ロ マンション建替組合及びマンション敷地売却組合の改組

上記イ（注1）のとおり、マンションの建替え等の円滑化に関する法律の改正により、マンションの再生をより円滑にするための事業類型が追加されるなど、公益法人等とみなすこととされている同法により設立されるマンション建替組合及びマンション敷地売却組合の事業手続等が整備され、これに伴い、それぞれ「マンション再生組合」及び「マンション等売却組合」に改組されました（マンション再生法44①、139①）。

（注1） 上記の改正により、マンション再生組合は、既存のマンション建替事業に加え、マンション更新事業、マンション再建事業又はマンション一括建替等事業を施行することができ

ることとされ、マンション等売却組合は、既存のマンション敷地売却事業に加え、マンション除却敷地売却事業又は敷地売却事業を実施することができるとされました（マンション再生法5①、109）。

（注2） 関係法令については、下記の（参考2）をご参照ください。

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 不動産販売業及び不動産貸付業

収益事業から除外される民間都市開発推進機構が参加業務（民間都市開発の推進に関する特別措置法第4条第1項第1号の規定に基づく業務）として行う不動産販売業及び不動産貸付業について、この参加業務の規定を都市緑地法等の一部を改正する法律（令和6年法律第40号）第5条の規定による都市再生特別措置法の改正により措置された同法第71条の2の規定により読み替えて適用する場合においても、その参加業務として行う不動産販売業及び不動産貸付業を収益事業から除外することとされました（法令5①二ホ・五ト）。

具体的には、この改正により、収益事業から除外される民間都市開発推進機構が参加業務として行う不動産販売業及び不動産貸付業に、都市再生特別措置法第71条第1項第1号に規定する緑地等管理効率化設備及び再生可能エネルギー発電設備等の整備に要する費用の一部を負担して行うものが追加されることとなります。

（注1） 上記の「都市緑地法等の一部を改正する法律（令和6年法律第40号）」は、令和6年5月29日に公布され、同年11月8日から施行されています。

（注2） 都市再生特別措置法第71条第1項第1号に規定する緑地等管理効率化設備及び再生可能エネルギー発電設備等と

は、具体的には、都市再生特別措置法の認定整備事業計画に記載されている次のものをいいます（「民間都市開発機構が行う金融支援の対象設備について（脱炭素都市再生整備事業関係）」（令和6年11月8日国都融第2号国土交通省都市局長通知））。

（イ） 緑地等管理効率化設備……計測機器（植物の生育状況や、植物の生育のための土壌や日射等の環境の状況を把握するためのセンサー）、通信機器（情報の集約等を行うための通信用ネットワーク機器）、電子計算機（植物の生育に必要な環境を整えるための計算・指示等を行うための情報解析用ハードウェア及び制御装置）、かん水設備（植物に水を供給する設備、スプリンクラー）、肥料の散布設備及び日射量の調節設備

（ロ） 再生可能エネルギー発電設備等……①再生可能エネルギー源（太陽光・風力・水力・地熱・バイオマス）を電気に変換する設備（FIT/FIP認定を受けているものを除きます。）、再生可能エネルギー源以外の非化石エネルギー源（水素・アンモニア）を電気に変換する設備、再生可能エネルギー源又は非化石エネルギー源を熱として利用する設備及び蓄電池、②計測機器（エネルギーの消費量を把握するためのセンサー）、通信機器（情報の集約等を行うための通信用ネットワーク機器）、電子計算機（エネルギー消費量の状況等に依じてエネルギーを効率的に利用するための計算・指示等を行うための情報解析用ハードウェア及び制御装置）及びこれら以外のエネルギーマネジメントシステム等を構成する要素となる設備、③タービン（コージ

エネレーションシステムにおける発電タービン)、ボイラー(排熱を利用するためのボイラー)、熱交換器(排熱を回収するための熱交換器)及び蓄熱槽

(注3) 関係法令については、下記の(参考3)から(参考6)までをご参照ください。

ロ 医療保健業

(イ) 収益事業から除外される医師会法人等がその開設する病院又は診療所において行う医療保健業(法令5①二十九ヲ)の要件のうち公的な事業運営等に係る要件(法規5六)における社会保険診療等に係る収入金額の合計額が全収入金額の100分の60を超えることとの基準について、次の見直しが行われました。

A 社会保険診療等に係る収入金額の範囲に、補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含めることとされました(平20.4厚労告297一へ)。

(注1) 補助金等に係る収入金額とは、国又は地方公共団体が直接又は間接に交付する補助金その他相当の反対給付を伴わない給付金(固定資産の取得に充てるためのものを除きます。)に係る収入金額及び国又は地方公共団体の委託又は再委託を受けて行う事業に係る収入金額をいいます。なお、この含めることとされる補助金等に係る収入金額の範囲についての考え方は、上記①ハの社会医療法人と同様です。ので、あわせてご参照ください。

(注2) 医療保健業務とは、病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務並びにこれらに附帯する業務(医業その他これに類する業務、介護サービスに係る業務及び障害福祉サービス等に係る業務

に限ります。)をいいます(平20.4厚労告297一)。なお、医療保健業務に該当する附帯業務の範囲は上記①ハの社会医療法人と同様です。ので、その行う附帯業務が医療保健業務に該当するかどうかは、「社会医療法人、特定医療法人及び認定医療法人の認定又は承認要件における医療保健業務について(令和7年3月31日医政発0331第90号厚生労働省医政局長通知)」を参照することとなると考えられます。

B 全収入金額を医療保健業務に係る収入金額(補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含むものとし、経常的なものに限ります。)とすることとされました(平20.4厚労告297一)。

(注) 上記のとおり、「経常的なもの」に限ることとされています。ので、固定資産の売却収入など臨時的な収入は除かれることとなります。また、上記の補助金等に係る収入金額を含むこととされています。ので、結果的に、この医療保健業務に係る収入金額は、医療保健業を行う医師会法人等の法人形態に応じ、活動計算書における経常収益の額(医療保健業務に係るものに限ります。)又は損益計算書における事業収益の額(医療保健業務に係るものに限ります。)となります。

(ロ) 収益事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(法令5①二十九ワ)の要件のうち公的な事業運営等に係る要件(法規5の2①三)における社会保険診療等に係る収入金額の合計額が事業収益の額の100分の

80を超えることとの基準について、次の見直しが行われました。

A 社会保険診療等に係る収入金額の範囲に、補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含めるとされました（令6.3厚労・農水告2（1一））。

（注1） 補助金等に係る収入金額とは、国又は地方公共団体が直接又は間接に交付する補助金その他相当の反対給付を伴わない給付金（固定資産の取得に充てるためのものを除きます。）に係る収入金額及び国又は地方公共団体の委託又は再委託を受けて行う事業に係る収入金額をいいます。なお、この含めるとされる補助金等に係る収入金額の範囲についての考え方は、上記①ハの社会医療法人と同様です。あわせてご参照ください。

（注2） 医療保健業務とは、病院、診療所、介護老人保健施設、介護医療院及び特別養護老人ホームの業務並びにこれらに附帯する業務（医業その他これに類する業務及び介護サービスに係る業務に限ります。）をいいます（令6.3厚労・農水告2（2））。なお、医療保健業務に該当する附帯業務の範囲は、その根拠法である農業協同組合法上厚生農業協同組合連合会が行うことができない障害福祉サービス等に係る業務を除き、上記①ハの社会医療法人と同様です。その行う附帯業務が医療保健業務に該当するかどうかは、「社会医療法人、特定医療法人及び認定医療法人の認定又は承認要件における医療保健業務について（令和7年3月31日医政発0331第90号厚生労

働省医政局長通知）」を参照することとなると考えられます。

B 事業収益の額を医療保健業務に係る収入金額（補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含むものとし、経常的なものに限り。）とすることとされました（令6.3厚労・農水告2（1一））。

（注） 上記のとおり、「経常的なもの」に限ることとされていますので、固定資産の売却収入など臨時的な収入は除かれることとなります。

ハ 収益事業から除外される無料又は低額な料金による診療事業等を行う公益法人等が行う医療保健業（法令5①二十九ヨ）の要件のうち公的な事業運営等に係る要件（法規6七）における社会保険診療等に係る収入金額の合計額が全収入金額の100分の80を超えることとの基準について、次の見直しが行われました。

A 社会保険診療等に係る収入金額の範囲に、補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含めるとされました（平20.4厚労告298三）。

（注1） 補助金等に係る収入金額とは、国又は地方公共団体が直接又は間接に交付する補助金その他相当の反対給付を伴わない給付金（固定資産の取得に充てるためのものを除きます。）に係る収入金額及び国又は地方公共団体の委託又は再委託を受けて行う事業に係る収入金額をいいます。なお、この含めるとされる補助金等に係る収入金額の範囲についての考え方は、上記①ハの社会医療法人と同様です。あわせてご参照ください。

（注2） 医療保健業務とは、病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務並びにこれらに附帯す

る業務（医業その他これに類する業務、介護サービスに係る業務及び障害福祉サービス等に係る業務に限ります。）をいいます（平20.4厚労告298）。なお、医療保健業務に該当する附帯業務の範囲は上記①ハの社会医療法人と同様です。その行う附帯業務が医療保健業務に該当するかどうかは、「社会医療法人、特定医療法人及び認定医療法人の認定又は承認要件における医療保健業務について（令和7年3月31日医政発0331第90号厚生労働省医政局長通知）」を参照することとなると考えられます。

B 全収入金額を医療保健業務に係る収入金額（補助金等に係る収入金額のうち医療保健業務に係るものを含むものとし、経常的なものに限ります。）とすることとされました（平20.4厚労告298）。

（注） 上記のとおり、「経常的なもの」に限ることとされていますので、固定資産の売却収入など臨時的な収入は除かれることとなります。また、上記の補助金等に係る収入金額を含むこととされていますので、結果的に、この医療保健業務に係る収入金額は、医療保健業を行う公益法人等の法人形態に応じ、活動計算書における経常収益の額（医療保健業務に係るものに限ります。）又は損益計算書における事業収益の額（医療保健業務に係るものに限ります。）となります。

ハ 請負業

収益事業から除外される国民健康保険団体連合会が一定の者の委託を受けて行う請負業について、一定の者である社会保険診

療報酬支払基金の名称が医療情報基盤・診療報酬審査支払機構に変更されました（法令5①十ホ(3)）。

（注） 社会保険診療報酬支払基金の名称変更の詳細については、前述「1 公共法人の範囲」の(2)①をご参照ください。

（参考1） 医療法施行規則（昭和23年厚生省令第50号）

（社会医療法人の認定要件）

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

一 省 略

二 当該医療法人の事業について、次のいずれにも該当すること。

イ 病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務に係る費用の額（経常的なものに限る。）が全ての業務に係る費用の額（経常的なものに限る。）の100分の63を超えること。

ロ 次に掲げる収入金額の合計額が、医療保健業務に係る収入金額（(7)に掲げる収入金額を含むものとし、経常的なものに限る。以下同じ。）の100分の80を超えること。

(1) 社会保険診療（租税特別措置法（昭和32年法律第26号）第26条第2項に規定する社会保険診療をいう。以下同じ。）に係る収入金額（労働者災害補償保険法（昭和22年法律第50号）に係る患者の診療報酬（当該診療報酬が社会保険診療報酬と同一の基準によっている場合又は当該診療報酬が医療保健業務に係る収入金額のおおむね100分の10以下の場合に限る。）を含む。）

(2) 健康増進事業（健康増進法（平成14年法律第103号）第6条各号に掲げる健康増進事業実施者が行う

同法第4条に規定する健康増進事業であつて、健康診査に係るものに限る。以下同じ。)に係る収入金額(当該収入金額が社会保険診療報酬と同一の基準により計算されている場合に限る。)

(3) 予防接種法(昭和23年法律第68号)第2条第6項に規定する定期の予防接種等その他厚生労働大臣が定める予防接種に係る収入金額

(4) 助産(社会保険診療及び健康増進事業に係るものを除く。)に係る収入金額(一の分娩に係る助産に係る収入金額が50万円を超えるとときは、50万円を限度とする。)

(5) 介護保険法の規定による保険給付(第3項において「介護サービス」という。)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く。)

(6) 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律第6条に規定する介護給付費、特例介護給付費、訓練等給付費、特例訓練等給付費、特定障害者特別給付費、特例特定障害者特別給付費、地域相談支援給付費、特例地域相談支援給付費、計画相談支援給付費、特例計画相談支援給付費及び基準該当療養介護医療費の支給、同法第77条及び第78条に規定する地域生活支援事業並びに児童福祉法第21条の5の2に規定する障害児通所給付費及び特例障害児通所給付費、同法第24条の2に規定する障害児入所給付費、同法第24条の7に規定する特定入所障害児食費等給付費並びに同法第24条の25に規定する障害児相談支援給付費及び

特例障害児相談支援給付費の支給(第3項において「障害福祉サービス等」という。)に係る収入金額

(7) 国又は地方公共団体が直接又は間接に交付する補助金その他相当の反対給付を伴わない給付金(固定資産の取得に充てるためのものを除く。)に係る収入金額及び国又は地方公共団体の委託又は再委託を受けて行う事業に係る収入金額(ニ及び第57条の2第1項第2号ハにおいて「補助金等に係る収入金額」という。)のうち、医療保健業務に係るもの

ハ 省 略

ニ 病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務に係る収入金額(補助金等に係る収入金額のうち当該業務に係るものを含むものとし、経常的なものに限る。)が、当該業務に係る費用の額(経常的なものに限る。)に100分の150を乗じて得た額の範囲内であること。

2 省 略

3 第1項第2号ロに規定する医療保健業務は、病院、診療所、介護老人保健施設及び介護医療院の業務並びに法第42条各号に掲げる業務(医業その他これに類する業務、介護サービスに係る業務及び障害福祉サービス等に係る業務に限る。)とする。

(参考2) マンションの再生等の円滑化に関する法律(平成14年法律第78号)(老朽化マンション等の管理及び再生の円滑化等を図るための建物の区分所有等に関する法律等の一部を改正する法律(令和7年法律第47号)第3条の規定による改正後)(定義等)

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、それぞれ当該各号に

定めるところによる。

一 マンション 2以上の区分所有者が
存する建物で人の居住の用に供する専
有部分のあるものをいう。

二 マンションの建替え 現に存する1
又は2以上のマンションを除却すると
ともに、当該マンションの敷地（これ
に隣接する土地を含む。）にマンション
を新たに建築することをいう。

三 マンションの更新 現に存する1又
は2以上のマンションについて、建物
の区分所有等に関する法律（昭和37年
法律第69号。以下「区分所有法」とい
う。）第64条の5第1項に規定する建物
の更新を行うことをいう。

四 マンションの再建 1又は2以上の
マンションが滅失した場合において、
当該マンションの敷地であった土地（こ
れに隣接する土地を含む。）にマンシ
ョンを新たに建築することをいう。

五 省 略

六 マンション建替事業 この法律で定
めるところに従って行われるマンシ
ョンの建替えに関する事業及びこれに附
帯する事業をいう。

七 マンション更新事業 この法律で定
めるところに従って行われるマンシ
ョンの更新に関する事業及びこれに附帯
する事業をいう。

八 マンション再建事業 この法律で定
めるところに従って行われるマンシ
ョンの再建に関する事業及びこれに附帯
する事業（マンション一括建替等事業
を除く。）をいう。

九 マンション一括建替等事業 この法
律で定めるところに従って団地内建物
（区分所有法第69条第1項に規定する団
地内建物をいい、その全部又は一部が
マンションであるものに限る。以下同
じ。）の全部について行われる次に掲げ

る事業及びこれらに附帯する事業をい
う。

イ 団地内建物の一部が滅失した場合
におけるマンションの建替え及びマ
ンションの再建に関する事業

ロ 団地内建物の全部が滅失した場合
におけるマンションの再建に関する
事業

十 施行者 マンション建替事業、マン
ション更新事業、マンション再建事業
又はマンション一括建替等事業（以下
「マンション再生事業」と総称する。）
を施行する者をいう。

十一～十四 省 略

十五 マンション敷地売却 現に存する
1又は2以上のマンション及びその敷
地（マンションの敷地利用権が借地権
であるときは、その借地権）を売却す
ることをいう。

十六 マンション除却敷地売却 現に存
する1又は2以上のマンションを除却
するとともに、当該マンションの敷地
（マンションの敷地利用権が借地権であ
るときは、その借地権）を売却すること
をいう。

十七 敷地売却 1又は2以上のマンシ
ョンが滅失した場合において、当該マ
ンションの敷地であった土地（マンシ
ョンの敷地利用権が借地権であったと
きは、その借地権）を売却することを
いう。

十八 マンション敷地売却事業 この法
律で定めるところに従って行われるマ
ンション敷地売却に関する事業をいう。

十九 マンション除却敷地売却事業 こ
の法律で定めるところに従って行われ
るマンション除却敷地売却に関する事
業をいう。

二十 敷地売却事業 この法律で定める
ところに従って行われる敷地売却に関

する事業をいう。

二十一～二十三 省 略

二十四 マンションの除却 現に存する
マンションを除却することをいう。

二十五 マンション除却事業 この法律
で定めるところに従って行われるマン
ションの除却に関する事業をいう。

二十六～三十七 省 略

2 省 略

(基本方針)

第4条 省 略

2 基本方針においては、次に掲げる事項
を定めるものとする。

一～五 省 略

六 マンション敷地売却事業、マンシ
ョン除却敷地売却事業又は敷地売却事業
(以下「マンション等売却事業」と総称
する。)その他のマンション敷地売却、
マンション除却敷地売却又は敷地売却
の円滑な実施に関する事項

七～十 省 略

3・4 省 略

第1款 マンション再生事業の施行

第5条 マンション再生組合(以下この章
において「組合」という。)は、マンシ
ョン再生事業を施行することができる。

2 省 略

第5目 税法上の特例

第44条 組合は、法人税法(昭和40年法律
第34号)その他法人税に関する法令の規
定の適用については、同法第2条第6号
に規定する公益法人等とみなす。この場
合において、同法第37条の規定を適用す
る場合には同条第4項中「公益法人等(」
とあるのは「公益法人等(マンション再
生組合並びに)」と、同法第66条の規定を
適用する場合には同条第1項中「普通法
人」とあるのは「普通法人(マンション
再生組合を含む。)」と、同条第2項中「除
く」とあるのは「除くものとし、マンシ

ョン再生組合を含む)」と、同条第3項中
「公益法人等(」とあるのは「公益法人等
(マンション再生組合及び)」とする。

2 省 略

(マンション等売却事業の実施)

第109条 マンション等売却組合(以下この
章において「組合」という。)は、マンシ
ョン等売却事業を実施することができる。

第5款 税法上の特例

第139条 組合は、法人税法その他法人税に
関する法令の規定の適用については、同
法第2条第6号に規定する公益法人等と
みなす。この場合において、同法第37条
の規定を適用する場合には同条第4項中
「公益法人等(」とあるのは「公益法人等
(マンション等売却組合並びに)」と、同法
第66条の規定を適用する場合には同条第
1項中「普通法人」とあるのは「普通法
人(マンション等売却組合を含む。)」と、
同条第2項中「除く」とあるのは「除く
ものとし、マンション等売却組合を含む」
と、同条第3項中「公益法人等(」とあ
るのは「公益法人等(マンション等売却
組合及び)」とする。

2 省 略

(マンション除却事業の実施)

第163条の2 マンション除却組合(以下こ
の章において「組合」という。)は、マン
ション除却事業を実施することができる。

(法人格)

第163条の3 組合は、法人とする。

2 省 略

(名称の使用制限)

第163条の5 組合は、その名称中にマンシ
ョン除却組合という文字を用いなければ
ならない。

2 組合でない者は、その名称中にマンシ
ョン除却組合という文字を用いてはなら
ない。

(設立の認可)

第163条の6 区分所有法第64条の8第3項において準用する区分所有法第64条の規定により区分所有法第64条の8第1項に規定する取壊し決議（以下単に「取壊し決議」という。）の内容によりマンションの除却を行う旨の合意をしたものとみなされた者（マンションの区分所有権又は敷地利用権を有する者であってその後に当該取壊し決議の内容により当該マンションの除却を行う旨の同意をしたものを含む。以下「取壊し合意者」という。）は、5人以上共同して、定款及び資金計画を定め、国土交通省令で定めるところにより、都道府県知事等の認可を受けて組合を設立することができる。

2 前項の規定による認可を申請しようとする取壊し合意者は、次条から第163条の10までの規定により、集会を開き、当該集会において、取壊し合意者の過半数の者であって区分所有法第38条の議決権の過半数を有するものが出席し、出席した取壊し合意者及びその議決権の各4分の3以上の多数で、組合を設立する旨の決議をしなければならない。

3 前2項の場合において、マンションの一の専有部分が数人の共有に属するときは、その数人を1人の取壊し合意者とみなす。

第5款 税法上の特例

第163条の32 組合は、法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、同法第2条第6号に規定する公益法人等とみなす。この場合において、同法第37条の規定を適用する場合には同条第4項中「公益法人等（）」とあるのは「公益法人等（マンション除却組合並びに）」と、同法第66条の規定を適用する場合には同条第1項中「普通法人」とあるのは「普通法人（マンション除却組合を含む。）」と、同条第2項中「除く」とあるのは「除く

ものとし、マンション除却組合を含む」と、同条第3項中「公益法人等（）」とあるのは「公益法人等（マンション除却組合及び）」とする。

2 省 略

(参考3) 都市再生特別措置法（平成14年法律第22号）

（民間都市再生整備事業計画の認定）

第63条 省 略

2 省 略

3 第1項の民間事業者は、その施行する都市再生整備事業が都市の脱炭素化（地球温暖化対策の推進に関する法律（平成10年法律第117号）第2条の2に規定する脱炭素社会の実現に寄与することを旨として、社会経済活動その他の活動に伴って発生する温室効果ガス（同法第2条第3項に規定する温室効果ガスをいう。第4号において同じ。）の排出の量の削減並びに吸収作用の保全及び強化を行うことをいう。以下同じ。）の促進に資するもの（同号において「脱炭素都市再生整備事業」という。）であると認めるときは、第1項の認定（以下「整備事業計画の認定」という。）の申請に係る民間都市再生整備事業計画に、前項各号に掲げる事項のほか、次に掲げる事項を記載することができる。

一 緑地、緑化施設又は緑地等管理効率化設備（緑地又は緑化施設の管理を効率的に行うための設備をいう。以下同じ。）の整備に関する事業の概要及び当該緑地、緑化施設又は緑地等管理効率化設備の管理者又は管理者となるべき者

二 省 略

三 再生可能エネルギー発電設備（再生可能エネルギー電気の利用の促進に関する特別措置法（平成23年法律第108号）第2条第2項に規定する再生可能エネルギー発電設備をいう。）、エネルギー

ギーの効率的利用に資する設備その他の都市の脱炭素化に資するものとして国土交通省令で定める設備（以下「再生可能エネルギー発電設備等」という。）の整備に関する事業の概要及び当該再生可能エネルギー発電設備等の管理者又は管理者となるべき者

四 省 略

（民間都市再生整備事業計画の変更）

第66条 認定整備事業者は、整備事業計画の認定を受けた民間都市再生整備事業計画（以下「認定整備事業計画」という。）の変更（国土交通省令で定める軽微な変更を除く。）をしようとするときは、国土交通大臣の認定を受けなければならない。

2 省 略

（報告の徴収）

第67条 国土交通大臣は、認定整備事業者に対し、認定整備事業計画（認定整備事業計画の変更があったときは、その変更後のもの。以下同じ。）に係る都市再生整備事業（以下「認定整備事業」という。）の施行の状況について報告を求めることができる。

（民間都市機構の行う都市再生整備事業支援業務）

第71条 民間都市機構は、第29条第1項に規定する業務のほか、民間事業者による都市再生整備事業を推進するため、国土交通大臣の承認を受けて、次に掲げる業務を行うことができる。

一 次に掲げる方法により、認定整備事業者の認定整備事業の施行に要する費用の一部（公共施設等その他公益的施設で政令で定めるもの並びに建築物の利用者等に有用な情報の収集、整理、分析及び提供を行うための設備、緑地等管理効率化設備並びに再生可能エネルギー発電設備等で政令で定めるもの（緑地等管理効率化設備及び再生可能エ

ネルギー発電設備等）にあつては、認定整備事業計画に第63条第3項第1号又は第3号に掲げる事項として記載されているものに限る。）の整備に要する費用の額の範囲内に限る。）について支援すること。

イ～ホ 省 略

二・三 省 略

2・3 省 略

（民間都市開発法の特例）

第71条の2 民間都市開発法第4条第1項第1号に規定する特定民間都市開発事業であつて認定整備事業であるものに係る同項の規定の適用については、同号中「同じ。）」とあるのは「同じ。）」であつて都市再生特別措置法（平成14年法律第22号）第67条に規定する認定整備事業であるもの」と、「という。）」とあるのは「という。）」並びに同法第71条第1項第1号に規定する緑地等管理効率化設備及び再生可能エネルギー発電設備等」とする。

（参考4） 都市再生特別措置法施行令（平成14年政令第190号）

（都市再生整備事業支援業務に係る設備の範囲）

第29条 法第71条第1項第1号の政令で定める設備は、次に掲げるものとする。

一 省 略

二 緑地又は緑化施設の管理を効率的に行うために必要な計測機器、通信機器、電子計算機、かん水設備その他国土交通大臣が定める設備

三 太陽光その他の化石燃料以外のエネルギー源から電気又は熱を得るために用いられるものとして国土交通省令で定める設備

四 エネルギーの効率的利用に資するものとして国土交通省令で定める設備

（参考5） 都市再生特別措置法施行規則（平成14年国土交通省令第66号）

(都市再生整備事業支援業務に係る設備の範囲)

第25条の2 令第29条第3号の国土交通省令で定める設備は、再生可能エネルギー発電設備(再生可能エネルギー電気の利用の促進に関する特別措置法(平成23年法律第108号)第2条第5項に規定する認定発電設備であるものを除く。)その他の太陽光その他の化石燃料以外のエネルギー源から電気又は熱を得るために用いられるものとして国土交通大臣が定める設備とする。

2 令第29条第4号の国土交通省令で定める設備は、次に掲げるものとする。

- 一 エネルギーの効率的利用を図るために必要な計測機器、通信機器、電子計算機その他国土交通大臣が定める設備
- 二 発電及び廃熱の回収利用を行うために必要なタービン、ボイラー、熱交換器その他国土交通大臣が定める設備

(参考6) 民間都市開発の推進に関する特別措置法(昭和62年法律第62号)

(機構の業務)

第4条 機構は、次に掲げる業務を行うものとする。

- 一 特定民間都市開発事業(第2条第2項第1号に掲げる民間都市開発事業のうち地域社会における都市の健全な発展を図る上でその事業を推進することが特に有効な地域として政令で定める地域において施行されるもの及び同項第2号に掲げる民間都市開発事業をいう。以下この条において同じ。)について、当該事業の施行に要する費用の一部(同項第1号に掲げる民間都市開発事業にあつては、公共施設並びにこれに準ずる避難施設、駐車場その他の建築物の利用者及び都市の居住者等の利便の増進に寄与する施設(以下この条において「公共施設等」という。)の整

備に要する費用の額の範囲内に限る。)を負担して、当該事業に参加すること。

二～六 省 略

2・3 省 略

(3) 適用関係

① 上記(2)①イ(イ)の改正は、令和8年10月1日から施行することとされています(日本学术会议法附則1)。

② 上記(2)①イ(ロ)の改正は、公布後5年以内施行日から施行することとされています(国民年金法等改正法附則1①十五)。

ただし、旧石炭鉱業年金基金については、公布後5年以内施行日からその清算終了の登記の時までの間は、従来どおり公益法人等として取り扱われることとされています(国民年金法等改正法附則54)。

(注) 旧石炭鉱業年金基金とは、廃止前の石炭鉱業年金基金法に基づく石炭鉱業年金基金であつて、同法の廃止の際現に存するもの(清算中のものを含みます。)をいいます(国民年金法等改正法附則36①)。

③ 上記(2)①ロの改正は、法人の公益信託法の施行の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(改正法令附則2)。

(注) 公益信託法の施行の日は、令和8年4月1日とされています(公益信託法附則1、公益信託に関する法律の施行期日を定める政令)。

④ 上記(2)①ハの改正は、医療法人の令和7年4月1日以後に始まる会計年度について適用し、医療法人の同日前に始まる会計年度については、従前どおりとされています(改正医療法規附則2)。

⑤ 上記(2)①ニの改正は、令和8年4月1日から施行することとされています(区分所有法等改正法附則1)。

- ⑥ 上記(2)②イの改正は、法人の令和7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（改正法令附則4）。
- ⑦ 上記(2)②ロ(イ)の改正は、医師会法人等の令和7年4月1日以後に開始する事業年度について適用し、医師会法人等の同日前に開始した事業年度については、従前どおりとされています（令7.3厚労告131附則③）。
- ⑧ 上記(2)②ロ(ロ)の改正は、令和7年4月1日から適用することとされています（令7.3厚労・農水告1前文）。
- ⑨ 上記(2)②ロ(ハ)の改正は、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（以下「一般社団法人等」といいます。）の令和7年4月1日以後に開始する事業年度について適用し、一般社団法人等の同日前に開始した事業年度については、従前どおりとされています（令7.3厚労告131附則④）。
- ⑩ 上記(2)②ハの改正は、医療法等の一部を改正する法律附則第1条第5号に掲げる規定の施行の日から施行することとされています（改正法令附則1三）。

（注） 医療法等の一部を改正する法律附則第1条第5号に掲げる規定の施行の日は、同法の公布の日から起算して1年6月を超えない範囲内において政令で定める日とされています。

3 減価償却資産

(1) 改正の内容

二酸化炭素の貯留事業の健全な発達等を図るとともに、公共の安全を確保するため、二酸化炭素の貯留事業に係る許可制度及び貯留権の創設、貯留事業における保安の確保のために必要な措置の義務付け、二酸化炭素が貯蔵された事業場の長期的な管理のための制度の整備、導管輸送事業に係る届出制度の創設等の措置を講ず

ることを目的とした「二酸化炭素の貯留事業に関する法律案」が、第213回通常国会に提出され、令和6年5月17日に可決・成立し、同月24日に公布されました。同法（以下「二酸化炭素貯留事業法」といいます。）において、貯留区域内の貯留層における二酸化炭素を貯留層に貯蔵する事業（以下「貯留事業」といいます。）の用に供する貯留等工作物をその貯留区域に設置し、及び運用し、並びにその貯留層に二酸化炭素を貯蔵する権利として「貯留権」が定められ、試掘区域における試掘の用に供する貯留等工作物をその試掘区域に設置し、及び運用し、並びにその試掘区域において試掘を行う権利として「試掘権」が定められました。

（注1） 貯留区域とは、貯留層の全部又は一部をその区域に含む地下の一定の範囲における立体的な区域であって、貯留事業の用に供するものをいい、貯留層とは、その内部及び周辺の地層の温度、圧力その他の性質が二酸化炭素の安定的な貯蔵に適している地下の地層をいい、貯留等工作物とは、坑井、掘削用機械、圧送機、配管その他の工作物及びこれらの附属設備であって、貯留事業又は試掘の用に供するものをいいます（二酸化炭素貯留事業法2①③⑥）。

（注2） 試掘区域とは、地下の一定の範囲における立体的な区域であって、試掘の用に供するものをいい、試掘とは、地下の地層が貯留層に該当するかどうかを調査するため、その地層を掘削すること（その地層を構成する砂岩その他の岩石を採取することを含み、その地層における二酸化炭素の貯蔵を伴わないものに限りします。）をいいます（二酸化炭素貯留事業法2④⑤）。

二酸化炭素貯留事業法において、貯留権及び試掘権は、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3） 二酸化炭素貯留事業法は、一部の規定を除き、公布の日から起算して2年を超えな

い範囲内において政令で定める日から施行することとされており（二酸化炭素貯留事業法附則1）、その政令は、今後定められる予定です。なお、試掘権に関する規定は、令和6年11月18日から施行されています（二酸化炭素貯留事業法附則1三、二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行期日を定める政令）。

（注4） 関係法令については、下記の（参考）をご参照ください。

上記の二酸化炭素貯留事業法の試掘権（以下「貯留試掘権」といいます。）に関する規定の施行に伴い、貯留試掘権について、次のとおり整備が行われました。

（注5） この改正は、令和6年度税制改正事項ですが、二酸化炭素貯留事業法のうち貯留試掘権に関する規定の施行に合わせて令和6年11月1日に公布された「二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（令和6年政令第342号）」及び同月15日に公布された「減価償却資産の耐用年数等に関する省令及び法人税法施行規則の一部を改正する省令（令和6年財務省令第63号）」において措置されています。

① 減価償却資産の範囲の見直し

貯留試掘権が、減価償却資産（無形固定資産）とされました（法令13八口）。

上記に伴い、鉱業権に含めることとされる「租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利」から貯留試掘権を除くこととされました（法令13八イ、耐用年数省令1）。

② 貯留試掘権の償却方法

貯留試掘権の償却方法は、定額法とされています（法令48の2①四）。

（注） 鉱業法上の試掘権（鉱業権）については、定額法のほかに生産高比例法も認められていますが、貯留試掘権については、地下の地層が貯留層に該当するかどうかを調査するために地層の掘削を行う権利であり、生

産高に応じて費用配分する生産高比例法はその償却方法としてなじまないことから、定額法のみとされています。

③ 貯留試掘権の耐用年数

貯留試掘権の耐用年数は、6年とされています（耐用年数省令1②二イ）。

（参考） 二酸化炭素の貯留事業に関する法律（令和6年法律第38号）

（定義）

第2条 この法律において「貯留層」とは、その内部及び周辺の地層の温度、圧力その他の性質が二酸化炭素（二酸化炭素がその大部分を占める流体を含む。以下同じ。）の安定的な貯蔵に適している地下の地層をいう。

2 この法律において「貯留事業」とは、二酸化炭素を貯留層に貯蔵する事業をいう。

3 この法律において「貯留区域」とは、貯留層の全部又は一部をその区域に含む地下の一定の範囲における立体的な区域であって、貯留事業の用に供するものをいう。

4 この法律において「試掘」とは、地下の地層が貯留層に該当するかどうかを調査するため、当該地層を掘削すること（当該地層を構成する砂岩その他の岩石を採取することを含み、当該地層における二酸化炭素の貯蔵を伴わないものに限る。）をいう。

5 この法律において「試掘区域」とは、地下の一定の範囲における立体的な区域であって、試掘の用に供するものをいう。

6 この法律において「貯留等工作物」とは、坑井、掘削用機械、圧送機、配管その他の工作物及びこれらの附属設備であって、貯留事業又は試掘の用に供するものをいう。

7 この法律において「貯留権」とは、貯留区域内の貯留層における貯留事業の用

に供する貯留等工作物を当該貯留区域に設置し、及び運用し、並びに当該貯留層に二酸化炭素を貯蔵する権利をいう。

8 この法律において「試掘権」とは、試掘区域における試掘の用に供する貯留等工作物を当該試掘区域に設置し、及び運用し、並びに当該試掘区域において試掘を行う権利をいう。

9 この法律において「導管輸送事業」とは、二酸化炭素を貯留層（外国における貯留層に相当するものを含む。）に貯蔵することを目的として、導管により当該二酸化炭素を輸送する事業をいう。

10 省 略

（貯留事業等の許可の告示）

第24条 経済産業大臣は、貯留事業等の許可をしたときは、遅滞なく、その旨及び次に掲げる事項を当該許可に係る貯留事業者等に通知するとともに、告示しなければならない。

一 当該貯留事業者等の氏名又は名称及び住所並びに法人にあっては、その代表者の氏名

二 許可貯留区域等

三 当該許可に係る貯留事業又は試掘の別

四 貯留事業等の概要

五 試掘の許可にあっては、当該許可の有効期間が満了する日

（貯留権等の設定とその効果）

第25条 前条の規定による告示があったときは、当該告示に係る許可貯留区域等に係る貯留権等（貯留権又は試掘権をいう。以下同じ。）が設定され、当該許可貯留区域等に係る土地に関するその他の権利は、当該貯留権等に係る貯留事業者等が当該許可貯留区域等において行う二酸化炭素の貯蔵若しくは試掘を妨げ、又は当該貯蔵若しくは試掘に支障を及ぼす限度においてその行使を制限される。

2 前項の規定により試掘権が設定された場合における同項の規定により土地に関するその他の権利がその行使を制限される期間は、前条の規定による告示の日から当該試掘権に係る試掘の許可の有効期間が満了する日までの期間に限るものとする。

（試掘権の消滅）

第28条 試掘権は、試掘の許可の有効期間が満了した時に消滅する。

（試掘の許可の更新の告示及び試掘権の変更等）

第29条 経済産業大臣は、第9条第2項（第12条第6項において準用する場合を含む。）の規定による試掘の許可の更新をしたときは、遅滞なく、その旨及び次に掲げる事項を当該更新を受けた者に通知するとともに、告示しなければならない。

一 試掘の許可の更新を受けた者の氏名又は名称及び住所並びに法人にあっては、その代表者の氏名

二 許可試掘区域

三 試掘の概要

四 試掘の許可の有効期間が満了する日

2 前項の規定による告示があったときは、当該告示に係る許可試掘区域に係る試掘権が変更され、当該許可試掘区域に係る土地に関するその他の権利は、当該試掘権に係る試掘の許可の更新を受けた者が当該許可試掘区域において行う試掘を妨げ、又は当該試掘に支障を及ぼす限度においてその行使を制限される。

3 前項の規定により試掘権が変更された場合における同項の規定により土地に関するその他の権利がその行使を制限される期間は、第1項の規定による告示の日から当該試掘権に係る試掘の許可の有効期間が満了する日までの期間に限るものとする。

4 省 略

(性質)

第33条 貯留権等は、物権とみなし、この法律に別段の定めがある場合を除き、不動産に関する規定を準用する。

(権利の目的)

第34条 貯留権等は、相続その他の一般承継、譲渡、滞納処分、強制執行、仮差押え及び仮処分の目的となるほか、権利の目的となることができない。ただし、貯留権にあっては、抵当権の目的となることができる。

(処分の制限等)

第35条 貯留権等は、第17条第1項又は第2項の認可を受けなければ、移転（相続によるものを除く。）をすることができない。

2 貯留開始貯留事業者は、貯留開始貯留事業に係る貯留権を放棄することができない。

3 貯留事業者等は、その貯留権等（貯留権にあっては、貯留開始貯留事業以外の貯留事業に係るものに限る。）を放棄したときは、経済産業省令で定めるところにより、その旨を経済産業大臣に届け出なければならない。

4 経済産業大臣は、前項の規定による届出があったときは、遅滞なく、その旨及び次に掲げる事項を告示しなければならない。

一 当該届出をした貯留事業者等の氏名又は名称及び住所並びに法人にあっては、その代表者の氏名

二 当該届出に係る貯留権等が消滅する旨

三 当該届出に係る貯留権等に係る許可貯留区域等

5 前項の規定による告示があったときは、当該告示に係る貯留権等は、消滅する。

6 貯留開始貯留事業以外の貯留事業に係る貯留権であって、抵当権の設定が登録

されているものについては、その抵当権者の同意がなければ、これを放棄することができない。

7 第17条第1項若しくは第2項の認可を受けないでした貯留権等の移転又は前項の同意を得ないでした貯留権の放棄は、その効力を生じない。

8 第3項の規定による届出があった場合において、当該届出が貯留権に係るものであるときは当該貯留権に係る許可貯留区域における貯留事業について第57条第1項の規定による届出があったものと、当該届出が試掘権に係るものであるときは当該試掘権に係る許可試掘区域における試掘について第64条第2項において準用する第57条第1項の規定による届出があったものとみなす。

(貯留権等の登録)

第36条 貯留権等及び貯留権を目的とする抵当権の設定、移転、変更、消滅及び処分の制限は、貯留権等登録簿に登録する。

2 前項の規定による登録は、登記に代わるものとする。

3 第1項の規定による登録に関する処分については、行政手続法（平成5年法律第88号）第2章及び第3章の規定は、適用しない。

4 貯留権等登録簿については、行政機関の保有する情報の公開に関する法律（平成11年法律第42号）の規定は、適用しない。

5 貯留権等登録簿に登録されている保有個人情報（個人情報の保護に関する法律（平成15年法律第57号）第60条第1項に規定する保有個人情報をいう。）については、同法第5章第4節の規定は、適用しない。

6 前各項に規定するもののほか、登録に関し必要な事項は、政令で定める。

(2) 適用関係

上記(1)の改正は、令和6年11月18日から施行

されています（二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令附則①、改正耐用年数省令等附則）。

4 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

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（ロの法人を除きます。）

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

（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1）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

年200万円未満である場合には、年200万円となります。

ただし、公益社団法人又は公益財団法人の各事業年度において下記④の制度により寄附金の額とみなされる金額（以下「みなし寄附金額」といいます。）がある場合において、その公益目的事業の実施のために必要な金額として算出した金額（みなし寄附金額に相当する金額を限度とします。以下「公益法人特別限度額」といいます。）が所得金額の50%相当額を超えるときは、特例として、損金算入限度額を公益法人特別限度額に相当する金額とすることができるとされています（法令73の2①、法規22の5）。

（注2）公益目的事業とは、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「公益認定法」といいます。）第2条第4号に規定する公益目的事業をいい、具体的には、学術、技芸、慈善その他の公益に関する公益認定法別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいうこととされています。

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

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。

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

法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうちに、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。）

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

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 みなし寄附金制度

公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、上記①の損金算入限度額に達するまでの金額を損金の額に算入することとされています。ただし、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることにより支出した金額については、この制度の適用はないこととされています（法法37⑤）。

（注）公益社団法人又は公益財団法人は、その収益事業に属する資産のうちから公益目的

事業のために支出した金額が対象となります（法法37⑤、法令77の3）。

(2) 改正の内容

① 特定公益増進法人の範囲

特定公益増進法人の範囲に、国立健康危機管理研究機構が追加されました（法令77二）。

（注1） 上記の改正は、令和7年1月29日に公布された「国立健康危機管理研究機構法及び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の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（令和7年政令第19号）」（以下「国立健康危機管理研究機構法等整備政令」といいます。）第39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、令和7年4月1日に設立されています。

② 公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の損金算入限度額の特例における損金算入限度額の計算の基礎となる公益目的事業の実施のために必要な金額の算出方法の見直し

公益社団法人又は公益財団法人の上記(1)①ハの特例における公益法人特別限度額の計算の基礎となる公益目的事業の実施のために必要な金額（以下「公益目的事業実施必要額」といいます。）の算出方法が見直されました（法規22の5①）。

これは、令和6年5月22日に公布された公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の一部を改正する法律（令和6年法律第29号）及び令和6年10月30日に公布された公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則の一部を改正する内閣府令（令和6年内閣府令第87号）などにより行われた公益法人制度改革において、これまでの「公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えてはならない」とする収支相償の基準について趣旨の明確化が図られ、「過去に発生した赤字も通算した収支差額に着目し、公益目的事業に係る従来

の特定費用準備資金及び資産取得資金を包括する公益充実資金の積立ては費用とみなす（引用注：「最終報告（令和5年6月2日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）」）として、「公益目的事業に係る収入をその実施に要する適正な費用に充てることにより、中期的（5年間）に収支の均衡が図られるようにしなければならない」とする中期的収支均衡の基準に見直されたことによるものです。

（注） 上記の法律及び内閣府令により、それぞれ公益認定法及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則（以下「公益認定法規則」といいます。）が改正され、令和7年4月1日から施行されています。なお、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。

見直し後の公益目的事業実施必要額の具体的な算出方法については、「収益事業から資金等を繰り入れなければ公益目的事業を実施するために不足する金額を公益目的事業の実施のために必要な金額として算出する」との従来の基本的な考え方に変更はありませんが、上記の中期的収支均衡の基準に盛り込まれた過去の赤字の通算・公益充実資金の費用化という要素を取り入れた上で、改正後の公益認定法規則第19条（収益事業等の収益の50%超を公益目的事業に繰り入れる場合の特例算定方法）や「公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）」（平成20年4月（令和6年12月改訂）内閣府公益認定等委員会・内閣府大臣官房公益法人行政担当室公表）における中期的収支均衡の判定方法の計算と基本的に同様となるよう整備されています。

具体的には、次のイの金額からロの金額を控除した金額とされました。

イ 次の(イ)から(ニ)までの金額の合計額

(イ) 当該事業年度の公益目的事業に係る経常費用（一般純資産に係るものに限りま

す。)の額から、その経常費用の額に含まれる特定公益目的保有財産の償却費の額を控除した金額

これは、当該事業年度の公益目的事業の実施に実際に要した費用の額を指しますが、特定公益目的保有財産の減価償却費については、下記(イ)の特定公益目的保有財産の取得支出としてその取得価額分が含まれているため、二重計上とならないように調整しています。改正前の特例と同様の調整となります。

また、中期的収支均衡の判定は公益目的事業会計における一般純資産の部の収支で行われるため、公益目的事業実施必要額の算出に当たっても、計算要素を「一般純資産に係るもの」に限定して計算することとされています。下記(イ)並びにロ(イ)及びハ(イ)についても同様です。

(注1) 特定公益目的保有財産とは、公益目的保有財産のうち下記(イ)AからCまでに掲げるものをいいます。各財産の詳細については、下記(イ)をご参照ください。

(注2) 一般純資産は、公益法人(公益社団法人・公益財団法人)自ら用途を決定できる資源のことを指す公益法人会計上の概念です(公益法人会計基準132)。

(ロ) 公益充実資金の当該事業年度における積立額

公益充実資金とは、公益認定法規則第23条第1項に規定する公益充実資金をいい、具体的には、公益目的事業を充実させるため将来において必要となる資金(その資金を運用することを目的として保有する財産を含みます。)をいうこととされており、同項に定められた方法に基づき公益充実資金として積み立てた金額がこの積立額となります。ただし、その積み立てた金額が公益充実資金当期積

立基準額を超える場合には、その公益充実資金当期積立基準額が限度とされます。

公益充実資金当期積立基準額とは、公益充実資金に係る公益充実活動等ごとに、次の算式により算出した金額の合計額をいいます(法規22の5②)。したがって、その公益社団法人又は公益財団法人が複数の公益充実活動等を実施することとしている場合には、公益充実活動等ごとに算出した金額の合計額が公益充実資金当期積立基準額となります。

$$(A - B) \times \frac{\text{当該事業年度の月数（その公益充実活動等の実施時期の開始の日の前日の属する事業年度である場合には、当該事業年度開始の日からその前日までの期間の月数）}}{\text{当該事業年度開始の日からその公益充実活動等の実施時期の開始の日の前日までの期間の月数}}$$

A…当該事業年度終了の時におけるその公益充実活動等の所要額

$$B \dots \frac{\text{当該事業年度の前期末におけるその公益充実活動等の所要額}}{\text{当該事業年度の前期末におけるその公益充実資金に係る公益充実活動等の所要額の合計額}}$$

(注1) 公益充実活動等とは、公益目的事業に係る将来の特定の活動の実施又は将来の特定の公益目的保有財産に係る資産の取得若しくは改良をいいます(公益認定法規則23①一)。なお、公益目的保有財産については、下記(イ)をご参照ください。

(注2) 実施時期とは、公益認定法規則第23条第1項第2号イに掲げる実施時期をいいます。

(注3) 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とします(法規22の5③)。

い) 当該事業年度において特定公益目的保有財産の取得のために支出した金額等

特定公益目的保有財産とは、公益目的保有財産のうち次のAからCまでに掲げる財産をいい、公益目的保有財産とは、公益認定法規則第36条第3項第1号に掲げる財産をいいます（公益認定法規則16②一口）。また、同号に掲げる財産とは、継続して公益目的事業の用に供する公益目的事業財産（公益認定法第18条各号に掲げる財産をいいます。）をいうこととされています。

この項目では、当該事業年度において取得し、又は表示した次の特定公益目的保有財産（一般純資産に係るものに限り、）の区分に応じそれぞれ次の金額の合計額が対象となります。

A その取得した財産で、公益目的事業を行うために不可欠な財産として、その旨並びにその維持及び処分の制限について必要な事項を定款で定めているもの（公益認定法18六）……その取得価額

B 次の財産を支出することにより取得した公益目的保有財産……その取得価額

(A) 公益認定を受けた日以後に寄附を受けた財産、同日以後に交付を受けた補助金等の財産、同日以後に行った公益目的事業に係る活動の対価として得た財産及び同日以後に行った収益事業等から生じた収益に100分の50を乗じて得た額に相当する財産（公益認定法18一～四）、上記Aの財産（公益認定法18六）、同日以後に社員から徴収した経費のうち一定の額に相当する財産及び同日以後に行った吸収合併により承継した公益目的事業財産であった財産（公益認定法規則41一・二）並びに下記Cの公

益目的事業の用に供するものである旨を表示した財産（公益認定法18七、公益認定法規則41三）

(注) 収益事業等とは、公益認定法第5条第7号に規定する収益事業等をいいます。

(B) 上記(A)の財産を運用し、又は処分することにより取得した財産（公益認定法18五、公益認定法規則41四）

なお、この(B)の財産には、上記(A)の財産を運用し、支出し、又は処分することにより取得した財産を、さらに運用し、又は処分することにより取得した財産を含みます。

C 公益社団法人若しくは公益財団法人が保有する財産又は新設法人が保有する財産であって、公益認定を受けた日又はその新設法人の成立の日以後に財産目録において他の財産の勘定科目と区分して公益目的事業の用に供するものである旨を表示した財産（公益認定法18七、公益認定法規則41三）のうち、公益目的保有財産に該当するもの……その財産のその財産目録に表示した額

(注) 財産目録とは、公益社団法人又は公益財団法人が作成し、主たる事務所に備え置くこととされている財産目録（公益認定法21②一）をいい、その作成する貸借対照表において財産目録に表示すべき事項を表示することにより財産目録とみなされたもの（公益認定法規則49⑥）を含みます。

(二) 当該事業年度の過年度特例残存欠損額の合計額

過年度特例残存欠損額とは、公益認定法規則第19条第1項第2号二に規定する過年度特例残存欠損額をいい、具体的には、当該事業年度の前事業年度における前事業年度以前の各事業年度（当該事業

年度の開始の日前4年以内に開始した事業年度のうち同項の規定により特例残存欠損額を算定した事業年度に限ります。)に係る特例残存欠損額をいうこととされています。すなわち、その合計額は、中期的収支均衡の判定方法の計算において、収益事業等の収益の50%超を公益目的事業に繰り入れる場合に特例として認められる欠損額(赤字)の算定方法で計算した、収入額と通算可能な過年度の赤字額となります。

ロ 次の(イ)から(ニ)までの金額の合計額

(イ) 当該事業年度の公益目的事業に係る経常収益(一般純資産に係るものに限ります。)の額

(ロ) 公益充実資金の当該事業年度における取崩額

公益認定法規則第23条第2項の規定により取り崩した公益充実資金の額がこの取崩額となります。具体的には、公益充実資金の目的の支出がなされた場合におけるその支出の額に達するまでの額等とされます。

(ハ) 当該事業年度において特定公益目的保有財産を処分した場合におけるその処分により得た財産(一般純資産に係るものに限ります。)の額及び当該事業年度において特定公益目的保有財産を特定公益目的保有財産以外の財産とした場合におけるその財産の額とされるその特定公益目的保有財産(一般純資産に係るものに限ります。)の額の合計額

(ニ) 当該事業年度の次の金額の合計額

A 公益目的事業以外の事業(収益事業に限ります。)から公益目的事業に繰り入れた金額のうち収益事業等から生じた収益に100分の50を乗じて得た額

B 公益目的事業以外の事業(収益事業を除きます。)から公益目的事業に繰り入れた金額

(注) 収益事業とは、法人税法第2条第13号に規定する収益事業をいいます。

(参考1) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(平成18年法律第49号)

(公益認定の基準)

第5条 行政庁は、前条の認定(以下「公益認定」という。)の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。

一～十八 省 略

十九 公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産があるときは、その旨並びにその維持及び処分の制限について、必要な事項を定款で定めているものであること。

二十・二十一 省 略

第2款 公益目的事業財産

第18条 公益法人は、次に掲げる財産(以下「公益目的事業財産」という。)を公益目的事業を行うために使用し、又は処分しなければならない。ただし、内閣府令で定める正当な理由がある場合は、この限りでない。

一 公益認定を受けた日以後に寄附を受けた財産(寄附をした者が公益目的事業以外のために使用すべき旨を定めたものを除く。)

二 公益認定を受けた日以後に交付を受けた補助金その他の財産(財産を交付した者が公益目的事業以外のために使用すべき旨を定めたものを除く。)

三 公益認定を受けた日以後に行った公益目的事業に係る活動の対価として得た財産

四 公益認定を受けた日以後に行った収益事業等から生じた収益に内閣府令で定める割合を乗じて得た額に相当する財産

五 前各号に掲げる財産を運用し、支出し、

又は処分することにより取得した財産

六 第5条第19号に規定する財産（前各号に掲げるものを除く。）

七 前各号に掲げるもののほか、公益法人が保有する財産であって公益認定を受けた日以後に内閣府令で定める方法により公益目的事業の用に供するものである旨を表示した財産

八 前各号に掲げるもののほか、当該公益法人が公益目的事業を行うことにより取得し、又は公益目的事業を行うために保有していると認められるものとして内閣府令で定める財産

（参考2） 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則（平成19年内閣府令第68号）
（特例算定方法）

第19条 収益事業等を行う公益法人は、第2号に掲げる額（以下この条において「特例費用額」という。）が第1号に掲げる額（以下この条において「特例収入額」という。）を超えるときは、第16条第1項の規定により算定すべき額に代えて、次項の規定により当該事業年度に係る特例残存欠損額を算定することができる。

一 次に掲げる額の合計額

イ 当該事業年度の損益計算書に計上すべき公益目的事業に係る経常収益（一般純資産に係るものに限る。）の額

ロ 当該事業年度の公益充実資金の取崩額

ハ 当該事業年度において公益目的保有財産を処分することにより得た額

ニ 当該事業年度に収益事業等から生じた収益（収益事業等における収益から、管理費のうち収益事業等に按分される額を控除した額）に100分の50を乗じて得た額

二 次に掲げる額の合計額

イ 当該事業年度の損益計算書に計上すべき公益目的事業に係る経常費用（一般純資産に係るものに限る。）の額（公益目的保有財産に係る減価償却費の額が含まれる場合には、当該減価償却費の額を除く。）

ロ 当該事業年度の公益充実資金の積立額（その額が当該事業年度の末日における公益充実活動等（第23条第1項第1号に規定する公益充実活動等をいう。以下この条において同じ。）ごとに(1)に掲げる額から(2)に掲げる額を控除した額を当該事業年度開始の日から当該公益充実活動等の実施時期の開始の日までの期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数（当該事業年度が当該開始の日の属する事業年度である場合には、当該事業年度開始の日から当該実施時期の開始の日までの期間の月数）を乗じて得た額の合計額（当該額が零を下回る場合には、零とする。）を超える場合には、その超える部分を控除した額）

(1) 当該事業年度の末日における当該公益充実活動等の所要額（第23条第1項第2号ロに規定する公益充実活動等ごとの所要額をいう。以下この条において同じ。）

(2) 当該事業年度の前事業年度の末日における公益充実資金の額を当該末日における積立限度額（第23条第1項第2号ロに規定する積立限度額をいう。）で除して得た額に当該末日における当該公益充実活動等の所要額を乗じた額（当該事業年度から公益充実資金の目的とされた公益充実活動等にあつては、零）

ハ 当該事業年度における公益目的保

有財産の取得価額又は改良に要した額

ニ 過年度特例残存欠損額（当該事業年度の前事業年度における当該前事業年度以前の各事業年度（当該事業年度の開始の日前4年以内に開始した事業年度のうちこの項の規定により特例残存欠損額を算定した事業年度に限る。）に係る特例残存欠損額をいう。以下同じ。）の合計額

2 公益法人の当該事業年度に係る特例残存欠損額は、第3号に掲げる額から第1号及び第2号に掲げる額の合計額を控除して得た額（以下「特例暫定欠損額」という。）から過年度特例残存欠損額の合計額を控除した額（当該合計額が当該特例暫定欠損額を超える場合には、零）とする。

一 特例収入額

二 当該事業年度に収益事業等から生じた収益から公益目的事業に繰り入れた額（特例費用額が特例収入額を上回る部分の額を上限とする。）から前項第1号ニの額を控除した額

三 特例費用額

（公益充実資金）

第23条 公益目的事業を充実させるため将来において必要となる資金（当該資金を運用することを目的として保有する財産を含む。以下「公益充実資金」という。）についての法第14条に規定する内閣府令で定める方法は、次に掲げる要件のすべてを満たすものとする。

一 公益目的事業に係る将来の特定の活動の実施又は将来の特定の公益目的保有財産に係る資産の取得若しくは改良（以下「公益充実活動等」という。）に係る費用等の支出に充てるために必要な資金として積み立てられるものであること。

二 公益充実資金に関する次に掲げる事

項を当該事業年度の終了後、インターネットの利用その他の適切な方法により速やかに公表していること。

イ 当該事業年度の末日における公益充実活動等ごとの内容及び実施時期

ロ 当該事業年度の末日における積立限度額（公益充実活動等ごとの所要額の合計額をいう。以下同じ。）及びその算定根拠

ハ 当該事業年度の公益充実資金の取崩額及び積立額

ニ 当該事業年度の末日における公益充実資金の額

ホ 前事業年度の末日における公益充実活動等ごとの内容及び実施時期、積立限度額及びその算定根拠並びに公益充実資金の額、その他内閣総理大臣が必要と認める事項

三 公益充実資金を公益充実活動等以外の支出に充てるために取り崩す場合について特別の手続が定められていること。

四 当該事業年度の末日における公益充実資金の額が第2号ロの積立限度額以下であること。

五 財産目録、貸借対照表又はその附属明細書において、他の資金と明確に区分して表示されていること。

2 公益充実資金（この項の規定により取り崩すべきこととなったものを除く。以下この条において同じ。）を有する公益法人は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める額に相当する資金を取り崩さなければならない。

一 当該資金の目的の支出がなされた場合 当該資金の額のうち当該支出の額に達するまでの額

二 正当な理由がないのに当該資金の目的とする公益充実活動等を行わない事実があった場合 その事実があった日

における当該公益充実活動等に係る資金の額

- 3 前項第2号の場合にあっては、当該事業年度以後の各事業年度の末日における公益充実資金の積立限度額は、当該公益充実活動等の所要額を除いて算定しなければならない。

(公益目的事業を行うことにより取得し、又は公益目的事業を行うために保有していると認められる財産)

第41条 法第18条第8号の内閣府令で定める財産は、次に掲げる財産とする。

一 公益社団法人にあっては、公益認定を受けた日以後に徴収した経費（一般社団・財団法人法第27条に規定する経費をいい、実質的に対価その他の事業に係る収入等と認められるものを除く。）のうち、その徴収に当たり用途が定められていないものの額に100分の50を乗じて得た額又はその徴収に当たり公益目的事業に使用すべき旨が定められているものの額に相当する財産

二 公益認定を受けた日以後に行った吸収合併により他の公益法人の権利義務を承継した場合にあっては、当該他の公益法人の公益目的事業財産であった財産

三 法第25条第1項に規定する新設法人にあっては、同条第5項の規定により読み替えて適用する法第18条第1号から第7号までに掲げるもののほか、当該新設法人が保有する財産であってその成立の日以後に前条で定める方法により公益目的事業の用に供するものである旨を表示した財産

四 公益認定を受けた日以後に前各号並びに法第18条第6号及び第7号に掲げる財産を運用し、支出し又は処分することにより取得した財産

(3) 適用関係

① 上記(2)①の改正は、国立健康危機管理研究機構法（令和5年法律第46号）の施行の日（令和7年4月1日）から施行されています（国立健康危機管理研究機構法等整備政令附則①）。

② 上記(2)②の改正は、公益社団法人又は公益財団法人の令和7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、公益社団法人又は公益財団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（改正法規附則3）。

5 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

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（法第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（法第42②）及び特別勘定を設けた場合（法第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（法第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 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供給確保事業助成金
- ⑥ 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
- ⑦ 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
- ⑧ 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
- ⑨ 独立行政法人エネルギー・金属鉱物資源機構法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
- ⑩ 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、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3号の2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補助金が追加されました（法令79三）。

上記の補助金は、具体的には、革新的な鉱工業技術を活用して新たな事業の開拓を行う事業者であって、その事業の将来における成長発展を加速するために外部からの投資を受けることが特に必要と認められるものに対して国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構が交付する鉱工業技術に関する研究開発の成果の企業化に必要な事業活動に要する資金に充てるための補助金です。

（注）関係法令については、下記の（参考）をご参照ください。

（参考） 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。

一～三 省 略

三の二 鉱工業技術に関する研究開発の成果の企業化に必要な事業活動に要する資金に充てるための補助金の交付（革新的な鉱工業技術を活用して新たな事業の開拓を行う事業者であって、その事業の将来における成長発展を加速するために外部からの投資を受けることが特に必要と認められるものに対するものに限る。）を行うこと。

四～十五 省 略

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人が令和7年4月1日以後に交付を受ける補助金について適用することとされています（改正法令附則8）。

6 不正行為等に係る費用等の損金不算入

(1) 改正前の制度の概要

法人が納付する次のものの額は、その法人の

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55⑤）。

- ① 罰金及び料料（外国又はその地方公共団体が課するこれらに相当するものを含みます。）並びに過料
- ② 国民生活安定緊急措置法の規定による課徴金及び延滞金
- ③ 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（独占禁止法）の規定による課徴金及び延滞金（外国若しくはその地方公共団体又は国際機関が納付を命ずるこれらに類するものを含みます。）
- ④ 金融商品取引法の規定による課徴金及び延滞金
- ⑤ 公認会計士法の規定による課徴金及び延滞金
- ⑥ 不当景品類及び不当表示防止法の規定による課徴金及び延滞金
- ⑦ 医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律の規定による課徴金及び延滞金

(2) 改正の内容

スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律（令和6年法律第58号）の制定による課徴金制度（自社OSを通じたアプリストアの限定、他社のアプリストアの利用妨害等の禁止行為をした特定ソフトウェア事業者に対して公正取引委員会がその行為に係る商品又は役務の売上額の20%相当額を課徴金として納付することを命ずる制度）の導入に伴い、上記(1)②から⑦までの課徴金及び延滞金と同様に、上記(1)の損金不算入の対象となるものに同法の規定による課徴金及び延滞金が追加されました（法法55⑤八）。

（注1） 諸外国における上記の課徴金と同様の課徴金及び制裁金（欧州委員会の欧州デジタル市場法（Digital Markets Act）による制裁金等）については、外国若しくはその地方公共団体又は国際機関が納付を命ずる独

占禁止法による課徴金及び延滞金に類するもの（法法55⑤三）として、損金不算入になると考えられます。

（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） スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律（令和6年法律第58号）
（基本動作ソフトウェアに係る指定事業者の禁止行為）

第7条 指定事業者（基本動作ソフトウェアに係る指定を受けたものに限る。）は、その指定に係る基本動作ソフトウェアに関し、次に掲げる行為を行ってはならない。ただし、当該基本動作ソフトウェアが組み込まれたスマートフォンについて、サイバーセキュリティの確保等（スマートフォンの利用に係るサイバーセキュリティ基本法（平成26年法律第104号）第2条に規定するサイバーセキュリティの確保、スマートフォンの利用に伴い取得される氏名、性別その他のスマートフォンの利用者に係る情報の保護、スマートフォンの利用に係る青少年の保護その他政令で定める目的をいう。次条において同じ。）のために必要な行為を行う場合であつて、他の行為によってその目的を達成することが困難であるときは、この限りでない。

一 当該基本動作ソフトウェアを通じて提供されるアプリストアについて、次に掲げる行為を行うこと。

イ 当該基本動作ソフトウェアを通じて提供されるアプリストアを当該指定事業者（その子会社等を含む。次号において同じ。）が提供するものに限定すること。

ロ イに掲げるもののほか、他の事業者が当該基本動作ソフトウェアを通じてアプリストアを提供し、又はスマートフォンの利用者が当該基本動

作ソフトウェアを通じて他の事業者が提供するアプリストアを利用することを妨げること。

- 二 当該基本動作ソフトウェアにより制御される音声を出力する機能その他のスマートフォンの動作に係る機能であって、当該指定事業者が個別ソフトウェアの提供に利用するものについて、同等の性能で他の事業者が個別ソフトウェアの提供に利用することを妨げること。

(アプリストアに係る指定事業者の禁止行為)

第8条 指定事業者（アプリストアに係る指定を受けたものに限る。）は、その指定に係るアプリストアに関し、個別アプリ事業者に対し、次に掲げる行為を行ってはならない。ただし、第1号から第3号までに掲げる行為（同号の個別ソフトウェアがブラウザである場合を除く。）にあつては、当該アプリストアが組み込まれたスマートフォンについて、サイバーセキュリティの確保等のために必要な行為を行う場合であつて、他の行為によってその目的を達成することが困難であるときは、この限りでない。

- 一 当該個別アプリ事業者がその提供する個別ソフトウェアを通じて商品又は役務を提供する場合においてスマートフォンの利用者による当該商品又は役務の対価の支払の用に供する前払式支払手段（資金決済に関する法律（平成21年法律第59号）第3条第1項に規定する前払式支払手段をいう。）その他の支払手段（以下この号において単に「支払手段」という。）に関し、次に掲げる行為を行うこと。

イ 当該指定事業者（その子会社等を含む。以下この条において同じ。）が提供する支払管理役務（スマートフ

ォンの利用者が個別ソフトウェアの作動中に支払手段を用いることができるようにする役務をいう。以下この号において同じ。）以外の支払管理役務を当該個別アプリ事業者が利用しないことを当該アプリストアを通じて個別ソフトウェアを提供する際の条件とすること。

- ロ イに掲げるもののほか、当該指定事業者が提供する支払管理役務以外の支払管理役務を当該個別アプリ事業者が利用すること又は当該個別アプリ事業者が支払管理役務を利用せずにスマートフォンの利用者に対して支払手段を用いることができるようにすることを妨げること。

- 二 当該個別アプリ事業者がその提供する個別ソフトウェア（以下この号において「本個別ソフトウェア」という。）を通じて商品又は役務を提供し、これと同一の商品又は役務をウェブページ又は本個別ソフトウェア以外の個別ソフトウェア（以下この号において「関連ウェブページ等」という。）を通じて提供する場合（これに準ずるものとして政令で定める場合を含む。）において、次に掲げる行為を行うこと。

イ 関連ウェブページ等を通じて提供する商品又は役務の価格その他の情報について、本個別ソフトウェアの作動中に表示されないようにすることを当該アプリストアを通じて本個別ソフトウェアを提供する際の条件とすること（本個別ソフトウェアを経由して関連ウェブページ等を閲覧できる機能として公正取引委員会規則で定めるものの利用を拒み、又は制限する条件を付することを含む。）。ロ イに掲げるもののほか、本個別ソフトウェアを利用するスマートフ

ンの利用者に対して関連ウェブページ等を通じて商品又は役務を提供することを妨げること。

三・四 省 略

(課徴金納付命令)

第19条 指定事業者が、第7条又は第8条(第1号及び第2号に係る部分に限る。)

に違反する行為(以下この条から第21条までにおいて単に「違反行為」という。)

をしたときは、公正取引委員会は、当該指定事業者に対し、当該違反行為に係る違反行為期間(次の各号に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ当該各号に定める日から当該違反行為がなくなる日までの期間をいう。次項及び第21条第5項において同じ。)における、政令で定めるところにより算定した当該指定事業者及びその特定非違反供給子会社等(独占禁止法第2条の2第7項に規定する特定非違反供給子会社等をいう。次項において同じ。)が供給した当該違反行為に係る商品又は役務の売上額に、100分の20を乗じて得た額に相当する額の課徴金を国庫に納付することを命じなければならない。

一 当該違反行為をした日が当該違反行為に係る事件についての調査開始日(第16条第1項(第2号に係る部分を除く。)の規定による処分が最初に行われた日(当該処分が行われなかった場合にあっては、当該指定事業者が第42条において読み替えて準用する独占禁止法第62条第4項において読み替えて準用する独占禁止法第50条第1項の規定による通知を受けた日)をいう。次号及び次条において同じ。)の10年前の日以後である場合 当該違反行為をした日

二 前号に掲げる場合以外の場合 当該違反行為に係る事件についての調査開始日の10年前の日

2 前項の規定による命令(以下「課徴金納付命令」という。)をする場合において、当該指定事業者が公正取引委員会又は当該違反行為に係る事件について第16条第2項の規定により指定された審査官その他の当該違反行為に係る事件の調査に関する事務に従事する職員による当該違反行為に係る課徴金の計算の基礎となるべき事実に係る事実の報告又は資料の提出の求めに応じなかったときは、公正取引委員会は、当該指定事業者に係る違反行為期間のうち当該事実の報告又は資料の提出が行われず課徴金の計算の基礎となるべき事実を把握することができない期間における前項に規定する売上額を、当該指定事業者、その特定非違反供給子会社等又は当該違反行為に係る商品若しくは役務を供給する他の事業者若しくは当該商品若しくは役務の供給を受ける他の事業者から入手した資料その他の資料を用いて、公正取引委員会規則で定める合理的方法により推計して、課徴金納付命令をすることができる。

(割増算定率)

第20条 課徴金納付命令をする場合において、当該指定事業者が次の各号のいずれかに該当する者であるときは、前条第1項中「100分の20」とあるのは、「100分の30」とする。

一 当該違反行為に係る事件についての調査開始日から遡り10年以内に、課徴金納付命令を受けたことがある者(当該課徴金納付命令が確定している場合であって、かつ、当該課徴金納付命令の日以後において当該違反行為をしていた場合に限る。)

二 前号に該当する者を除き、当該違反行為に係る事件についての調査開始日から遡り10年以内に、その完全子会社(独占禁止法第2条の2第3項に規定す

る完全子会社をいう。以下この号において同じ。)が課徴金納付命令を受けたことがある者(当該課徴金納付命令の日において当該指定事業者の完全子会社である場合であって、かつ、当該課徴金納付命令の日以後において当該違反行為をしていた場合に限る。)

三 前2号に該当する者を除き、当該違反行為に係る事件についての調査開始日から遡り10年以内に課徴金納付命令を受けたことがある他の事業者である法人と合併した事業者である法人又は当該他の事業者である法人から当該課徴金納付命令に係る違反行為に係る事業の全部若しくは一部を譲り受け、若しくは分割により当該事業の全部若しくは一部を承継した事業者である法人(当該合併、譲受け又は分割の日以後において当該違反行為をしていた場合に限る。)

(課徴金の納付義務)

第21条 課徴金納付命令を受けた者は、前2条の規定により計算した課徴金を納付しなければならない。

2 前2条の規定により計算した課徴金の額に1万円未満の端数があるときは、その端数は、切り捨てる。

3 違反行為をした指定事業者が法人である場合において、当該法人が合併により消滅したときは、当該法人がした違反行為及び当該法人が受けた課徴金納付命令は、合併後存続し、又は合併により設立された法人がした違反行為及び当該合併後存続し、又は合併により設立された法人が受けた課徴金納付命令とみなして、第19条からこの条までの規定を適用する。

4 違反行為をした指定事業者が法人である場合において、当該法人がその1若しくは2以上の子会社等に対して当該違反行為に係る事業の全部を譲渡し、又は当

該法人(会社である場合に限る。)がその1若しくは2以上の子会社等に対して分割により当該違反行為に係る事業の全部を承継させ、かつ、合併以外の事由により消滅したときは、当該法人がした違反行為及び当該法人が受けた課徴金納付命令は、当該事業の全部若しくは一部を譲り受け、又は分割により当該事業の全部若しくは一部を承継した子会社等(以下この項において「特定事業承継子会社等」という。)がした違反行為及び当該特定事業承継子会社等が受けた課徴金納付命令とみなして、第19条からこの条までの規定を適用する。この場合において、当該特定事業承継子会社等が2以上あるときは、第19条第1項中「当該指定事業者に対し」とあるのは「特定事業承継子会社等(第21条第4項に規定する特定事業承継子会社等をいう。以下この項及び同条第1項において同じ。)」に対し、この項の規定による命令を受けた他の特定事業承継子会社等と連帯して」と、第1項中「受けた者は」とあるのは「受けた特定事業承継子会社等は、課徴金納付命令を受けた他の特定事業承継子会社等と連帯して」とする。

5 違反行為期間の終了した日から3年を経過したときは、公正取引委員会は、当該違反行為に係る課徴金納付命令をすることができない。

(独占禁止法の準用)

第42条 独占禁止法第43条、第43条の2、第49条から第62条まで、第65条第1項及び第2項、第66条、第68条から第70条まで、第70条の3第3項及び第4項、第70条の6から第70条の9まで、第75条から第77条まで並びに第84条の2から第88条までの規定は、この法律に基づく公正取引委員会の職務及び訴訟に関する手続について準用する。この場合において、次の表

の上欄に掲げる独占禁止法の規定中同表の中欄に掲げる字句は、それぞれ同表の下欄に掲げる字句に読み替えるものとする。

省 略	省 略	省 略
-----	-----	-----

(参考 2) 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（昭和22年法律第54号）

第69条 公正取引委員会は、課徴金をその納期限までに納付しない者があるときは、督促状により期限を指定してその納付を督促しなければならない。

② 公正取引委員会は、前項の規定による督促をしたときは、その督促に係る課徴金の額につき年14.5パーセントを超えない範囲内において政令で定める割合で、納期限の翌日からその納付の日までの日数により計算した延滞金を徴収することができる。ただし、延滞金の額が1,000円未満であるときは、この限りでない。

③ 前項の規定により計算した延滞金の額に100円未満の端数があるときは、その端数は、切り捨てる。

④ 公正取引委員会は、第1項の規定による督促を受けた者がその指定する期限までにその納付すべき金額を納付しないときは、国税滞納処分の例により、その督促に係る課徴金及び第2項に規定する延滞金を徴収することができる。

⑤ 前項の規定による徴収金の先取特権の順位は、国税及び地方税に次ぐものとし、その時効については、国税の例による。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律の施行の日から施行することとされています（改正法附則1七）。

(注) スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律の

施行の日は、同法の公布の日（令和6年6月19日）から起算して1年6月を超えない範囲内において政令で定める日とされており（スマートフォンにおいて利用される特定ソフトウェアに係る競争の促進に関する法律附則1）、その政令は、今後定められます。

7 有価証券の譲渡損益

(1) 改正前の制度の概要

① 有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入

イ 法人が有価証券の譲渡をした場合には、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61の2①）。

(注) 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もの（自己が有する自己の株式（出資を含みます。以下同じです。）及びデリバティブ取引に係るものを除きます。）をいい、具体的には、国債証券、社債券、特別の法律により設立された法人の発行する出資証券、株券及び新株予約権証券、投資信託、貸付信託、特定目的信託又は受益証券発行信託の受益証券等並びにこれらの有価証券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るものとし、資金決済に関する法律第2条第9項に規定する特定信託受益権を除きます。）等とされています（法法2二十一、法令11）。

ロ 法人がその有していた株式（以下「旧株」といいます。）を発行した法人の合併（金銭等不交付合併に限ります。）により合併法人の株式の交付を受けた場合等の譲渡対価は、旧株の帳簿価額に相当する金額とすることとされています（法法61の2②）。

ハ 法人がその有する株式（以下「所有株

式」といいます。)を発行した法人の行った分割型分割により分割承継法人の株式その他の資産の交付を受けた場合には、分割法人株式の部分譲渡があったものとみなして、有価証券の譲渡損益の計算をすることとされています。この場合において、金銭等不交付分割型分割以外の場合の所有株式の譲渡原価は所有株式の分割純資産対応帳簿価額と、金銭等不交付分割型分割の場合の所有株式の譲渡対価及び譲渡原価はいずれも所有株式の分割純資産対応帳簿価額とされています(法法61の2④)。

ニ 法人が所有株式を発行した法人の行った株式分配により完全子法人の株式その他の資産の交付を受けた場合には、現物分配法人株式の部分譲渡があったものとみなして、有価証券の譲渡損益の計算をすることとされています。この場合において、金銭等不交付株式分配以外の場合の所有株式の譲渡原価は所有株式の完全子法人株式対応帳簿価額と、金銭等不交付株式分配の場合の所有株式の譲渡対価及び譲渡原価はいずれも所有株式の完全子法人株式対応帳簿価額とされています(法法61の2⑧)。

ホ 法人が旧株を発行した法人の行った株式交換(金銭等不交付株式交換に限ります。)により株式交換完全親法人の株式の交付を受けた場合等の譲渡対価は、旧株の帳簿価額に相当する金額とすることとされています(法法61の2⑨)。

ヘ 法人が旧株を発行した法人の行った株式移転(株式移転完全子法人の株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されなかったものに限ります。)により株式移転完全親法人の株式の交付を受けた場合の譲渡対価は、旧株の帳簿価額に相当する金額とすることとされています(法法61の2⑪)。

ト 法人がその有していた集団投資信託の受益権(①において「旧受益権」といいます。)

に係る信託の併合(その集団投資信託の受益者にその信託の併合に係る新たな信託の受益権以外の資産が交付されなかったものに限ります。)により新たな信託の受益権の交付を受けた場合の譲渡対価は、旧受益権の帳簿価額に相当する金額とすることとされています(法法61の2⑮)。

チ 法人が旧受益権に係る信託の分割により承継信託の受益権その他の資産の交付を受けた場合には、分割信託の受益権の部分譲渡があったものとみなして、有価証券の譲渡損益の計算をすることとされています。この場合において、金銭等交付分割の場合の旧受益権の譲渡原価は旧受益権の分割純資産対応帳簿価額と、金銭等交付分割以外の場合の旧受益権の譲渡対価及び譲渡原価はいずれも旧受益権の分割純資産対応帳簿価額とされています(法法61の2⑯)。

リ 法人が所有株式を発行した法人の資本の払戻し又は解散による残余財産の一部の分配(以下「払戻し等」といいます。)として金銭その他の資産の交付を受けた場合における所有株式の譲渡原価は、次の算式により計算した金額とされています(法法61の2⑱、法令119の9①)。

＜算式＞

$$\text{払戻し等の直前の所有株式の帳簿価額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又は解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{払戻等法人の払戻し等の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債(新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。)の帳簿価額を減算した金額}}$$

(注) 上記算式の割合は、その払戻し等が2以上の種類の株式を発行していた法人が行った資本の払戻しである場合にはその所有株式に係る法人税法施行令第23条第

1 項第 4 号ロに規定する種類払戻割合とされ、その払戻し等が出資等減少分配である場合には同項第 5 号に規定する割合とされています（法令119の 9 ①一・二）。

なお、有価証券を譲渡した場合の譲渡損益の益金又は損金算入時期は、譲渡に係る契約をした日の属する事業年度とされていますが、剰余金の配当による譲渡、組織再編成による譲渡等の場合には、効力発生日等の日の属する事業年度とされています（法法61の 2 ①、法規27の 3）。

② 有価証券の 1 単位当たりの帳簿価額の算出の方法

イ 有価証券の譲渡原価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、移動平均法又は総平均法とされています（法令119の 2 ①）。

ロ 法人の有する有価証券について評価換え等があった場合には、その時点で評価換え等後の価額で取得したものとみなし、また、総平均法によっている場合には事業年度開始の時から評価換え等の直前の時までの期間及び評価換え等の時から事業年度終了の時までの期間をそれぞれ 1 事業年度とみなすなどの調整をすることとされています（法令119の 3、119の 4）。

(2) 改正の内容

特定受益証券発行信託の元本の払戻しがあった場合における受益権の譲渡損益の計算方法等の整備が行われました。

（注 1） 特定受益証券発行信託とは、信託法第185条第 3 項に規定する受益証券発行信託のうち、次の要件の全てに該当するものをいいます（法法 2 二十九八、法令14の 4 ⑩）。なお、合同運用信託及び法人課税信託のうち法人を委託者とする一定の信託を除きます。

① 信託事務の実施につき一定の要件に該当するものであることについて税務署長の承認を受けた法人が引き受けたもので

あること。

② 各計算期間終了の時における未分配利益の額のその時における元本の総額に対する割合（以下「利益留保割合」といいます。）が1,000分の25を超えない旨の信託行為における定めがあること。

③ 各計算期間開始の時において、その時までに到来した利益留保割合の算定の時期のいずれにおいてもその算定された利益留保割合が1,000分の25を超えていないこと。

④ その計算期間が 1 年を超えないこと。

⑤ 受益者（受益者としての権利を現に有するものに限り。）が存しない信託に該当したことがないこと。

信託の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとされ（信託法13）、受益証券発行信託の会計については、一般社団法人信託協会の公表する「受益証券発行信託計算規則」（以下「計算規則」といいます。）に従って処理されており、これまで、信託元本を直接減額して受益者に金銭を分配することは認められておらず、受益者に対する金銭の分配は全て利益の分配とされてきました。

（注 2） 従前の計算規則においては、受益証券発行信託の利益（純資産価額から元本の額を控除した金額）を上回る金銭の分配をする場合には、その上回る部分の金額（利益超過分配）は、受益権調整引当額として貸借対照表に表示することとされていました。この受益権調整引当額は、その後の計算期間において利益が生じた場合に取り崩すものであり、いわば将来の利益からの分配であることから利益を原資とした分配として取り扱われていました。

今般、計算規則の改正により受益証券発行信託に関する会計処理について見直しが行われ、元本を直接減額して受益者に金銭を分配することができることとされました。具体的には、受益証券発行信託の計算期間終了の時における分

配額の計算において、資産の貸借対照表価額の合計額から負債の貸借対照表価額の合計額を減算した金額から元本の額及び評価・換算差額等の額の合計額を控除した金額を上回る金額を分配する場合には、その上回る部分の金額を元本の額の一部減少として処理することとなりました。また、受益証券発行信託の計算期間の中途においても、元本の部の受益権の金額を減少して分配することができることとなりました。

(注3) これに伴い、受益権調整引当額に関する会計処理(上記(注2))は廃止されています。

(注4) 上記の計算規則の改正は、令和8年4月1日以後に終了する計算期間に係る計算書類について適用されます。ただし、上記の計算期間の中途における受益権の金額の減少は、同日以後においてのみ行うことができることとされています。

法人税法では、前述の会計処理を前提に特定受益証券発行信託の元本の払戻しがあった場合の処理は特段定められていませんでしたが、上記の会計の見直しを踏まえ、今般整備が行われることとされたものです。

(注5) 特定受益証券発行信託以外の受益証券発行信託についても、上記の計算規則の改正後は元本の払戻しを行うことができることとなりますが、特定受益証券発行信託以外の受益証券発行信託は、法人課税信託に該当し(法法2二十九の二)、法人課税信託の受益権は株式とみなし、その元本の払戻しは資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当とみなすこととされていることから(法法4の3六・十)、特定受益証券発行信託以外の受益証券発行信託の元本の払戻しについては、資本の払戻し(法法24①四)と同様の処理を行うこととなります。

① 有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入

法人がその有する特定受益証券発行信託の受益権(①において「所有受益権」といいます。)

に係る特定受益証券発行信託の元本の払戻し(以下「払戻し」といいます。)として金銭の交付を受けた場合における所有受益権の譲渡損益の計算については、その譲渡原価は、その所有受益権の払戻しの直前の帳簿価額を基礎として計算した金額とすることとされました(法法61の2②)。

イ 特定受益証券発行信託の元本の払戻し

上記の特定受益証券発行信託の元本の払戻しは、その特定受益証券発行信託に係る信託の終了若しくは一部の解約又は信託の分割によるものを除くこととされています(法法61の2②)。すなわち、前述の計算期間終了の時における分配額の計算における元本の額の一部減少及び計算期間の中途における受益権の金額を減少して行う分配がこれに該当することとなります。

(注) 信託の終了又は一部の解約により金銭の交付を受けた場合における譲渡損益については、所有受益権の譲渡の時における有償によるその所有受益権の譲渡により通常得べき対価の額を譲渡対価と、その譲渡に係る原価の額を譲渡原価として計算することとなります(法法61の2①)。また、信託の分割により金銭の交付を受けた場合における分割信託の受益権の部分譲渡損益については、金銭等交付分割の場合の譲渡原価は分割純資産対応帳簿価額と、金銭等交付分割以外の場合の譲渡対価及び譲渡原価はいずれも分割純資産対応帳簿価額とされます(法法61の2⑥)。改正前と同様です(上記(1)①イチ)。

ロ 元本の払戻しの直前の帳簿価額を基礎として計算した金額

上記の払戻しの直前の帳簿価額を基礎として計算した金額は、具体的には、上記の払戻しの直前のその所有受益権の帳簿価額に次の割合(元本減少割合)を乗じて計算した金額とされています(法令119の9の2①)。

$$\text{元本減少割合} = \frac{\text{その払戻しにより減少した元本の額}}{\text{その所有受益権に係る特定受益証券発行信託のその払戻しの直前の元本の額}}$$

(注) 上記の割合に小数点以下3位未満の端数があるときは、これを切り上げます。

ハ 元本減少割合の通知

上記の所有受益権に係る特定受益証券発行信託の受託者は、払戻しを行った場合には、その所有受益権を有していた法人に対し、上記ロの元本減少割合を通知しなければならないこととされました（法令119の9の2②）。

ニ 譲渡損益の益金又は損金算入時期

特定受益証券発行信託の元本の払戻しとして金銭の交付を受けたことによるその特定受益証券発行信託に係る受益権の譲渡損益の益金又は損金算入時期が、その元本の払戻しの日の属する事業年度とされました（法規27の3十八）。

② 特定受益証券発行信託の元本の払戻しがあつた場合の有価証券の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法

法人がその有する特定受益証券発行信託の受益権（②において「旧受益権」といいます。）に係る払戻しとして金銭の交付を受けた場合で、その旧受益権につき1単位当たりの帳簿価額の算出方法として移動平均法を採用しているときは、その1単位当たりの帳簿価額は、その旧受益権のその交付の直前の帳簿価額から上記①ロの金額（譲渡原価）を控除した金額を所有受益権の数で除して計算した金額とすることとされました（法令119の3⑳）。

(注) 所有受益権とは、上記の特定受益証券発行信託の受益権で、その交付の直後にその法人が有するものをいいます（法令119の3㉔）。

また、法人が旧受益権に係る払戻しとして

金銭の交付を受けた場合で、その旧受益権につき1単位当たりの帳簿価額の算出方法として総平均法を採用しているときは、その1単位当たりの帳簿価額は、事業年度開始の時からその交付の直前の時までの期間（以下「交付前期間」といいます。）及びその交付の時から事業年度終了の時までの期間（以下「交付後期間」といいます。）をそれぞれ1事業年度とみなして総平均法により算出することとされました（法令119の4①）。この場合において、その交付後期間の開始の時における所有受益権の帳簿価額は、その交付前期間を1事業年度とみなして総平均法により算出した1単位当たりの帳簿価額にその交付前期間の終了の時における旧受益権の数を乗じて計算した金額をその旧受益権のその交付の直前の帳簿価額とみなして上記の移動平均法の計算の例により算出したその交付の直後のその1単位当たりの帳簿価額に、その所有受益権の数を乗じて計算した金額とすることとされています（法令119の4①後段）。

(3) 適用関係

① 上記(2)①の改正は、令和8年4月1日以後に行われる特定受益証券発行信託の元本の払戻しについて適用することとされています（改正法附則15、改正法令附則10、改正法規附則4）。

② 上記(2)②の改正は、令和8年4月1日以後に行われる特定受益証券発行信託の元本の払戻しとして行われる金銭の交付について適用することとされています（改正法令附則9）。

8 その他

(1) 特定受益証券発行信託

特定受益証券発行信託の受託者としての承認（法法二十九ハ(1)）を受けた法人が各事業年度終了の日の翌日以後2月を経過する日までに納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている書類について、受益証券発

行信託に関する会計の見直しに伴い、収益の分配の状況を記載した書類に関する規定の整備が行われました（法規 8 の 3 ②）。

（注 1） 受益証券発行信託に関する会計の見直しにより、収益の分配の状況について、損益計算書に分配額計算として注記するものとされたことを踏まえ、各計算期間に係る収益の分配の状況を記載した書類について、損益計算書に収益の分配の状況についての記載があるかどうかにかかわらず、提出書類として定めることとしたものです。

（注 2） 上記の改正は、令和 8 年 4 月 1 日から施行することとされています（改正法規附則 1 ただし書）。

（2） 公益認定の取消しが行われた場合等における 累積所得金額から控除する金額等の計算

普通法人に該当することとなった公益社団法人若しくは公益財団法人（以下「公益法人」といいます。）又は普通法人との合併により消滅することとなる公益法人がした公益目的取得財産残額に相当する額の財産の贈与に係る契約による資産の贈与により生じた損失の額を損金不算入とする措置及び寄附金の額に該当しないものとする措置について、その対象となる損失の額の範囲に、公益目的取得財産残額に相当する額の財産を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とする契約による資産の譲渡により生じた損失の額が追加されました（法令 131 の 5 ④⑨）。なお、上記の公益信託の信託財産とする契約には、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「公益認定法」といいます。）第 30 条第 1 項の規定により成立したものとみなされるものを含むこととされています。これは、上記の財産の贈与に係る契約の取扱いと同様です。

（注） この改正は、令和 6 年度税制改正事項です。

令和 6 年 5 月 22 日に公布された公益信託法附則第 27 条により公益認定法が改正され、公益法人が公益認定の取消しの処分を受けた場合等における公益目的取得財産残額の譲渡先を類似目的の公益信託の信託財産とすることができるとされた（公益認定法 5 二十、30）ことに伴う所要の整備となります。

また、この改正は、内国法人の公益信託法の施行の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 14）。公益信託法の施行の日は、令和 8 年 4 月 1 日とされています（公益信託法附則 1、公益信託に関する法律の施行期日を定める政令）。