

法人税法等の改正

目 次	
一 関連者間取引に係る書類の整理保存の特例の創設……………	438
二 公共法人の範囲……………	449
三 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……………	449
四 減価償却……………	458
五 繰延資産の償却……………	474
六 寄附金の損金不算入……………	476
七 貸倒引当金……………	480
八 欠損金の繰越控除……………	491
九 投資簿価修正……………	494
十 転用資産及び移行時資産等の帳簿価額……………	498
十一 防衛特別所得税額の法人税額からの控除……………	500
十二 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額等の還付の特例……………	502

はじめに

令和8年度税制改正においては、物価高への対応の観点から、物価上昇に連動して基礎控除等を引き上げる仕組みを創設するほか、就業調整に対応するとともに、中低所得者に配慮しつつ、所得税の課税最低限を178万円まで特例的に先取りして引き上げることとされ、「強い経済」の実現に向けた対応として、大胆な設備投資の促進に向けた税制措置を創設するほか、租税特別措置等の適正化の観点から、賃上げ促進税制の見直しや研究開発税制の強化等を行うこととされ、税負担の公平性を確保する観点から、極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置の見直し等を行うこととされ、自動車関係諸税について、自動車税等の環境性能割の廃止や軽油引取税の当分の間税率の廃止等を行うこととされ、また、国際観光旅客税の税率の引上げや防衛特別所得税の創設等を行うこととされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法関係（国際課税関係を除きます。）の改正では、関連者間取引に係る書類の整理保存の特例の創設、貸倒引当金の繰入事由の見直し、転用資産等の償却費の計算の整備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8年法律第12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の一部を改正する政令（令8.3.31政令第94号）
- ・ 地方法人税法施行令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第95号）
- ・ 防衛特別法人税に関する政令の一部を改正する政令（令8.3.31政令第105号）
- ・ 防衛特別所得税に関する政令（令8.3.31政令第106号）
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令8.3.31財務省令第18号）
- ・ 減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部を改正する省令（令8.3.31財務省令第29号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令8.4.14財務省令第39号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令8.4.14財務省令第40号）
- ・ 防衛特別法人税に関する省令の一部を改正す

- る省令（令8.4.14財務省令第42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8.3.31財務省告示第80号）
- ・ 法人税法施行規則第59条第3項（同令第26条の3第2項、第62条及び第67条第3項において準用する場合を含む。）に規定する保存の方法を定める件の一部を改正する件（令8.3.31財務省告示第90号）
- ・ 寄附金控除の対象となる寄附金又は法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する寄附金を指定する件の一部を改正する件（令8.3.31財務省告示第93号）
- ・ 法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する寄附金を指定する件の一部を改正する件（令8.3.31財務省告示第94号）
- ・ 法人税法施行規則第59条第3項の表の第1号の上欄に掲げる書類を定める件の一部を改正する件（令8.3.31国税庁告示第14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8.3.31厚生労働省、農林水産省告示第1号）

一 関連者間取引に係る書類の整理保存の特例の創設

1 改正前の制度の概要

(1) 青色申告法人の帳簿書類

- ① 青色申告の承認を受けている内国法人（以下「青色申告法人」といいます。）は、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ、その帳簿書類を保存しなければならないこととされています（法法126①）。なお、青色申告の承認を受けた法人につきその事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が行われていない場合には、納税地の所轄税務署長は、その事業年度まで遡って、その承認を取り消すことができることとされています（法法127）。

青色申告法人は、次の帳簿書類を整理し、起算日から7年間、これを納税地（ハの書類にあっては、その納税地又はハの取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地）に保存しなければならないこととされています（法規59①）。

（注） 起算日とは、帳簿についてはその閉鎖の日の属する事業年度終了の日の翌日から2月を経過した日をいい、書類についてはその作成又は受領の日の属する事業年度終了の日の翌日から2月を経過した日をい

ます（法規59②）。なお、次の事業年度にあっては、「2月」は、それぞれ次の月数とされています（法規59②）。

- イ 確定申告書の提出期限が確定申告書の提出期限の延長の特例により延長されている事業年度……その延長に係る月数に2を加えた月数
- ロ 清算中の内国法人の残余財産の確定の日の属する事業年度（その内国法人が通算法人である場合には、その内国法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものを除きます。）……1月
- イ 仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿並びにその青色申告法人の資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引に関して作成されたその他の帳簿
（注） 仕訳帳とは、全ての取引を借方及び貸方に仕訳する帳簿をいい、総勘定元帳とは、全ての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する帳簿をいいます（法規54）。
- ロ 棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類
- ハ 取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書そ

(2) 青色申告法人以外の法人の帳簿書類の備付け等

① 普通法人等は、帳簿を備え付けてこれにその取引（恒久的施設を有する外国法人にあっては、内部取引に該当するものを含みます。）を簡易な方法により記録し、かつ、その帳簿を保存しなければならないこととされています（法法150の2①）。

（注1）普通法人等とは、青色申告の承認を受けている法人以外の普通法人、協同組合等並びに収益事業を行う公益法人等及び人格のない社団等をいいます（法法150の2①）。

（注2）簡易な方法とは、法人税法施行規則別表24の区分の欄に掲げる事項の区分に応じ同表の記録方法の欄に定める方法とされています（法規66②）。

また、普通法人等は、現金出納帳その他必要な帳簿を備え、その取引に関する事項を整理し、かつ、明瞭に記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならないこととされています（法規66①）。

（注3）内国法人である公益法人等又は人格のない社団等にあっては、上記の「取引に関する事項」は、その行う収益事業に係る取引に関する事項とされています。また、外国法人にあっては、上記の「取引に関する事項」は、国内源泉所得に係る所得（人格のない社団等にあっては、国内源泉所得のうち収益事業から生ずるものに限ります。）に影響を及ぼす取引に関する事項とされています。なお、恒久的施設を有する外国法人にあっては、内部取引に該当するものに関する事項を含むこととされています。

② 上記の保存しなければならないこととされている帳簿には、その取引に関して作成し、又は受領した書類及び決算に関して作成した書類で次のものを含むこととされています（法法150の2、法規67①）。

イ 上記①の取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し

ロ 棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類

③ 普通法人等は、上記①の帳簿及び上記②の書類を整理し、上記(1)①（注）の起算日から7年間、これを納税地（上記②イの書類にあっては、その納税地又は上記②イの取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地）に保存しなければならないこととされています（法規67②）。

なお、上記①の帳簿及び上記②の書類については、青色申告法人の場合と同様に、その起算日から一定の期間が経過した後に財務大臣が定める方法（マイクロフィルム）により保存することが認められています（法規67③）。

④ 上記(1)③の場合において、欠損金額が生じた事業年度が青色申告書を提出する事業年度でない場合には、その事業年度の上記①の帳簿及び上記②の書類を整理し、起算日から10年間、これらの帳簿及び書類を納税地（上記②イの書類にあっては、その納税地又は上記②イの取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地）に保存しなければならないこととされています（法規26の3③）。

2 制度の趣旨及び制度の概要

(1) 制度の趣旨

法人は、帳簿とともに、取引に関して相手方から受け取った注文書、契約書等の書類及び自己の作成したこれらの書類等を保存しなければならないこととされています。税務調査では、調査対象法人の協力の下、調査対象法人が保存している帳簿及び書類の提示又は提出を受けて行われることが一般的です。一方で、調査対象法人が取引に関して相手方から受け取った書類

に、その取引の詳細な内容や支払額の計算の根拠の全部又は一部が記載されていない場合があります。このように、取引の内容や計算の根拠の全部又は一部の記載がない書類は、共通の利害関係を有する企業グループ内の法人間において行われる取引の中でも、工業所有権等の譲渡又は貸付けや「シェアードコスト取引」において散見されています。

(注) シェアードコスト取引とは、一般的に、企業グループ内で発生する共通の事業活動（研究開発、広告宣伝、システムの維持管理等）を企業グループ内の特定の法人に集約し、その事業活動に係る費用を、企業グループ内の他の法人に対して一定の基準により、経営指導料、利用料等の名目で請求する取引をいいます。このような取引においては、共通の利害関係を有する企業グループ内の法人間で取引が完了するため、恣意的な支払額の調整が行われやすいと考えられています。

税務当局は、税務調査においてその内容や金額の内容が明らかではない取引を把握した場合には、その調査対象法人の取引先に反面調査を実施するなどして、その取引の実態の把握に努めているところですが、企業グループ内の法人間で行われる取引は、共通の利害関係に基づいて行われることが多く、実際に取引に関する詳細な資料が作成されていないことや、その取引の相手先が海外に所在する等の理由により、反面調査の実施のみでは、その取引の内容を正確に把握できていない状況となっていました。

このような状況及び企業グループ内の法人間で行われる取引の特性を踏まえ、企業グループ内の法人（関連者）との間で一定の取引（関連者間取引）を行った場合において、その対価を支払う法人の法人税の課税所得の計算上保存が義務付けられている書類等にその取引に関する資産又は役務の提供の明細、その取引における支払金額の計算の明細及びその取引に係る支払金額を算定するために必要な事項の記載等がないときは、これらの事項（特定事項）を明らか

にする書類等（特定事項記載書類）を取得し、又は作成し、その取引に係る特定事項記載書類を保存することを義務付けることとされました。

(2) 制度の概要

この制度は、内国法人がその事業年度において関連者間取引を行った場合において、その関連者間取引に関して受領し、又は作成した注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類（自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものは当該写しを含みます。）で法人税法等の規定により保存しなければならないこととされているものに、その関連者間取引に関する資産又は役務の提供の明細、その取引においてその内国法人が支払うこととなる対価の額の計算の明細等のその取引に係る対価の額を算定するために必要な事項の記載又は記録がないときは、その事業年度の確定申告書の提出期限までに特定事項記載書類を取得し、又は作成し、その特定事項記載書類を整理し、起算日から7年間、これを納税地又はその関連者間取引に係る国内の事務所、事業所等の所在地に保存しなければならないというものです（法規59の2①）。

(注) 外国法人が行う関連者間取引については、この制度の対象とはされていません。これは、恒久的施設を有する外国法人が国内源泉所得を有する場合において、その外国法人が他の者との間で行った取引のうち、その外国法人の各事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、その取引から生ずる所得がその外国法人の恒久的施設に帰せられるものについては、財務省令で定めるところにより、当該恒久的施設に帰せられる取引に係る明細を記載した書類その他の財務省令で定める書類を作成しなければならないこととされていること（法146の2、法規62の2）から、外国法人が行う関連者間取引については特別に規定を設けなくともこの規定に基づき書類の取得又は作成がされ、保存がされているもの

と考えられるためです。

3 制度の内容

(1) 青色申告法人が関連者間取引を行った場合の 関連者間取引に係る書類の整理保存の特例

① 関連者間取引に係る書類の整理保存が必要となるのは、対象法人が対象取引を行った場合において、その対象取引に係る対象書類に、対象取引の区分に応じた対象事項の記載又は記録がないときとされています。対象法人、対象取引等は次のとおりとされています。

イ 対象法人

対象となる法人は、青色申告の承認を受けている内国法人（すなわち、青色申告法人です。）とされています（法規59の2①）。

ロ 対象取引

対象となる取引は、対象法人が行う関連者間取引とされています（法規59の2①）。

関連者間取引とは、関連者との間で行う次の取引のうち法人税法第22条第3項第2号に掲げる費用の額の基因となるものをいいます（法規59の2①一・二）。

(注1) 法人税法第22条第3項第2号に掲げる費用の額とは、その事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用でその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。）をいいます。したがって、売上原価、完成工事原価等の原価の額の基因となる取引は含まれません。

(イ) その関連者がその対象法人に対して行う工業所有権等の譲渡又は貸付け

(注) 工業所有権等とは、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの、著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含みます。）又は著作権法に規定するプログラムの著作物をいいます。なお、工業所有権等の譲渡又は貸付けには、工業所有権

等に係る権利の設定その他工業所有権等を使用させる行為を含みます。

(ロ) その関連者がその対象法人に対して行う次の役務の提供

A 次のいずれかに該当する事業活動で、その事業活動に要する費用の全部又は一部をその役務の提供を受ける者（以下「役務被提供者」といいます。）が負担することを定めている契約又は協定に基づき行うもの

(A) その役務の提供をする者（以下「役務提供者」といいます。）が有する産業、商業又は学術に関する知識経験その他の当該役務提供者が有する経営資源を活用して行われる研究開発、広告宣伝その他の事業活動

(B) 専用資産をその役務被提供者に使用させる行為並びにその使用に係るその専用資産の維持及び管理

(注) 専用資産とは、専ら役務被提供者（その役務被提供者に係る関連者を含みます。）及び役務提供者の事業の用に供することを目的とする資産をいいます。なお、資産は、土地、建物等の有形の固定資産に限らず、ソフトウェアなどの無形固定資産も含まれます。

B 役務提供者が役務被提供者に対して行う経営の管理又は指導、情報の提供その他の役務の提供でその役務提供者が有する産業、商業又は学術に関する知識経験に基づき行うもの（上記Aの役務の提供を除きます。）

C A及びBの役務の提供に類する役務の提供

なお、対象法人がその対象法人に係る関連者との譲渡等取引（上記イ）の工業所有権等の譲渡若しくは貸付け又は上記ロ）AからCまでの役務の提供をいいます。以下同じです。）を非関連者を通じて行う場合にお

けるその対象法人とその非関連者との譲渡等取引は、その対象法人とその関連者との間で行われた譲渡等取引とみなすこととされています（法規59の2⑦）。非関連者を通じて行う場合は、具体的には、対象法人に係る関連者が非関連者に対して行う譲渡等取引に係る工業所有権等又は役務がその対象法人に譲渡等取引によって移転又は提供をされることがその関連者と非関連者との間で譲渡等取引を行った時において契約その他によりあらかじめ定まっている場合で、かつ、その移転又は提供に係る対価の額がその対象法人とその関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合とされています（法規59の2⑦）。

（注2） 非関連者とは、その対象法人に係る他の関連者以外の他の者をいいます（法規59の2⑦）。

ハ 関連者

上記口の関連者とは、法人で、対象法人との間に次の関係があるものをいいます（法規59の2③）。

- (イ) 二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係
 - (ロ) 二の法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の50%以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有される場合におけるその二の法人の関係（上記(イ)の関係に該当するものを除きます。）
 - (ハ) 特定事実が存在することにより二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（上記(イ)又は(ロ)の関係に該当するものを除きます。）
 - (ニ) 一の法人と次のいずれかの法人との関係（上記(イ)から(ハ)までの関係に該当するものを除きます。）
 - A その一の法人が、その発行済株式等の50%以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
 - B 上記A又は下記Cの法人が、その発行済株式等の50%以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
 - C 上記Bの法人が、その発行済株式等の50%以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
- (ホ) 二の法人がそれぞれ次のいずれかの法人に該当する場合におけるその二の法人の関係（下記Aの一の者が同一の者である場合に限り、上記(イ)から(ニ)までの関係に該当するものを除きます。）
- A 一の者が、その発行済株式等の50%以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
 - B 上記A又は下記Cの法人が、その発行済株式等の50%以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人
 - C 上記Bの法人が、その発行済株式等

の50%以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人

(注1) 発行済株式等とは、発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額をいいます。

(注2) 上記(ロ)及び(ホ)の同一の者が個人である場合における同一の者は、その個人及びこれと特殊の関係のある個人とされています。なお、特殊の関係のある個人とは、法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人をいい、具体的には、次の者が該当します。

(イ) 株主等の親族

(ロ) 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ハ) 株主等の使用人

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

(ホ) 上記(ロ)から(ニ)までの者と生計を一にするこれらの者の親族

(注3) 特定事実とは、次の事実その他これに類する事実をいいます。

(イ) 他方の法人の役員数の過半数又は代表する権限を有する役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること。

(ロ) 他方の法人がその事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること。

(ハ) 他方の法人がその事業活動に必要なとされる資金の相当部分を一方の法

人からの借入れにより、又は一方の法人の保証を受けて調達していること。

(注4) 上記(イ)、(ロ)、(ニ)又は(ホ)の場合において、一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有するかどうかの判定は、その一方の法人のその他方の法人に係る直接保有の株式等の保有割合とその一方の法人のその他方の法人に係る間接保有の株式等の保有割合とを合計した割合により行うものとされています（法規59の2④⑥）。

(注5) 保有割合とは、一方の法人の有する他方の法人の株式又は出資の数又は金額がその他方の法人の発行済株式等のうちに占める割合をいいます（法規59の2④）。

(注6) 間接保有の株式等の保有割合とは、次の場合の区分に応じそれぞれ次の割合（次の場合のいずれにも該当する場合には、その割合の合計割合）をいいます（法規59の2⑤）。

(イ) 他方の法人の株主等である法人の発行済株式等の50%以上の数又は金額の株式又は出資が一方の法人により所有されている場合……その株主等である法人の有する他方の法人の株式又は出資の数又は金額がその他方の法人の発行済株式等のうちに占める割合（その株主等である法人が2以上ある場合には、その2以上の株主等である法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

(ロ) 他方の法人の株主等である法人（上記(イ)の場合に該当する株主等である法人を除きます。）と一方の法人との間にこれらの者と発行済株式等の所有を通じて連鎖関係にある1又は2以上の法人（以下「出資関連法

人」といいます。)が介在している場合(出資関連法人及びその株主等である法人がそれぞれその発行済株式等の50%以上の数又は金額の株式又は出資を当該一方の法人又は出資関連法人(その発行済株式等の50%以上の数又は金額の株式又は出資がその一方の法人又はその他の出資関連法人によって所有されているものに限ります。)によって所有されている場合に限ります。)……その株主等である法人の有する他方の法人の株式又は出資の数又は金額が他方の法人の発行済株式等のうちに占める割合(当該株主等である法人が2以上ある場合には、その2以上の株主等である法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合)

(注7) 関連者に該当するかどうかの判定は、それぞれの取引が行われた時の現況によるものとされています(法規59の2⑧)。

二 対象書類

対象となる書類は、関連者間取引に関して受領し、又は作成した注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類(以下「注文書等」といいます。)で、青色申告法人に対する書類の保存義務(法規59①)その他法人税に関する法令の規定により保存しなければならないこととされているものとされています(法規59の2①)。なお、注文書等には、自己の作成した注文書等でその写しがあるものはその写しを含むこととされています。また、注文書等の作成に代えて電磁的記録の作成がされている場合にはその電磁的記録を含みます。

(注) 電磁的記録とは、電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であ

って、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます(法規59の2①)。

注文書等については、法人税法施行規則第59条第1項(青色申告法人の帳簿書類の整理保存)の規定により保存しなければならないこととされています。注文書等の書類のほか、法人税法、租税特別措置法等の規定により保存が義務付けられている書類が、対象書類となります。また、「書類」には、電磁的記録を含むこととされていることから、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律の規定により保存が義務付けられている同法第2条第5号に規定する電子取引(以下「電子取引」といいます。)により取得した電磁的記録も対象書類に該当します。

ホ 対象事項

対象となる事項は、上記ロの対象取引の区分に応じ、それぞれ次の事項とされています(法規59の2①)。

(イ) 上記ロ(イ)の工業所有権等の譲渡又は貸付け……次の事項

A その譲渡又は貸付けに係る工業所有権等の明細。具体的には、その譲渡又は貸付けに係る工業所有権等の内容及び種類、工業所有権等の数、工業所有権等の存続期間(存続期間がないものにあつては、使用期間)又は貸付期間(貸付けの場合に限ります。)等が該当します。

B その譲渡又は貸付けに係る工業所有権等のその対象法人において果たす機能。具体的には、対象法人における使用目的等が該当します。

C その譲渡又は貸付けに係る対価の額の明細及びその対価の額の設定の方法。対価の額の明細は、具体的には、その譲渡又は貸付けに係る工業所有権等の内容及び種類、譲渡を受けた日時又は

貸付けを受けた期間若しくは回数、その譲渡又は貸付けに係る取引価格（単価を含みます。）、支払に係る通貨（換算レートを含みます。）等が該当します。また、その対価の額の設定方法とは、例えば、複数の工業所有権等の譲渡又は貸付けである場合における工業所有権等ごとの取引価格とする、工業所有権等の貸付けの場合における使用期間に応じた金額とする等、その工業所有権等の譲渡又は貸付けの対価の額の算定の根拠とする計算方法等が該当します。

- (ロ) 上記ロ(ロ)Aの事業活動……その取引に係る契約又は協定に基づいて行ったその事業活動の内容及びその契約又は協定に基づきその対象法人が負担することとなる費用の額の計算の方法。事業活動の内容は、その事業活動が上記ロ(ロ)A(A)の事業活動である場合には、その事業活動（研究開発や広告宣伝）の方法、その事業活動を実施する場所及び回数、その事業活動により対象法人が受ける利益の内容等が該当し、その事業活動が上記ロ(ロ)A(B)の事業活動である場合には、専用資産の概要及び所在地、その専用資産の役務被提供者における具体的な用途等が該当します。また、費用の額の計算方法は、具体的には、その事業活動の費用を算出するために用いた具体的な計算方法等が該当します。
- (ハ) 上記ロ(ロ)B又はCの役務の提供……その役務の提供の明細及び内容並びにその役務の提供に係る対価の額の明細及び計算の方法。役務の提供の明細及び内容は、具体的には、その役務の提供が行われた日時、場所及び期間又は回数等並びにその役務の具体的な内容が該当します。また、対価の額の明細及び計算の方法は、その役務の提供に係る対価の額の内訳及

びそれぞれの役務の提供に係る対価の額の具体的な計算方法等が該当します。

- ② 対象法人が上記①ロの対象取引を行った場合において、その対象取引に係る対象書類に、対象取引の区分に応じた上記①ホの対象事項の記載又は記録がないときに、その記載又は記録のない事項（以下「特定事項」といいます。）を明らかにする書類（以下「特定事項記載書類」といいます。）をその対象取引を行った日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに取得し、又は作成し、その特定事項記載書類を整理し、保存しなければならないこととされています（法規59の2①）。

特定事項記載書類は、上記1(1)①（注）の起算日から7年間、これをその対象法人の納税地又はその関連者間取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならないこととされています（法規59の2①）。

なお、この場合に、その保存に係る特定事項記載書類に記載すべき特定事項を電子取引により取得したときは、その特定事項に係る関連者間取引については、上記の特定事項記載書類の紙による作成、整理及び保存が必要ないこととされています（法規59の2②）。これは、電子取引により取得した特定事項に係る電磁的記録は、その保存を電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律の規定に従って行うこととなる（電子帳簿保存法7、電子帳簿保存規4）ため、必ずしも書類（紙）を作成し、保存する必要がないと考えられるためです。

- ③ 対象法人につきその事業年度の特定事項記載書類の整理保存が行われていない場合には、青色申告法人につき帳簿書類の整理保存がされていない場合における原則的な取扱いと同様に、納税地の所轄税務署長は、対象法人の青色申告の承認を取り消すことができることとされています（法法127）。

（注） 法人税法第127条第1項においては、青色

申告の承認を受けた内国法人につきその事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が、「法人税法第126条第1項に規定する財務省令で定めるところ」に従って行われていないこと（法法127①一）に該当する場合には、納税地の所轄税務署長は、その事業年度まで遡って、青色申告の承認を取り消すことができる旨を規定しています。この青色申告法人が関連者間取引を行った場合の関連者間取引に係る書類の整理保存の特例（法規59の2）の規定は、法人税法第126条第1項の委任に基づく規定であることから、法人税法施行規則第59条の2の規定に従って特定事項記載書類の整理保存がされていない場合には、青色申告の承認の取消事由に該当することとなります。

- ④ 特定事項記載書類については、青色申告法人における帳簿書類の整理保存の原則的な取扱い（上記1(1)①イからハまでの帳簿書類の整理保存）と同様に、その起算日から一定の期間が経過した後財務大臣が定める方法（マイクロフィルム）により保存することが認められています（法規59③、59の2⑨、平成24.1財務告26）。なお、特定事項記載書類は、上記1(1)②の表イの国税庁長官が定める書類には該当しない（平10.6国税庁告2）ことから、上記1(1)②の表ロの書類に該当し、起算日から5年を経過した日以後の期間において、マイクロフィルムによる保存が可能となります。
- ⑤ この制度の適用を受ける場合には、上記1(1)③の帳簿書類には、特定事項記載書類を含むこととされています（法規59の2⑩）。すなわち、対象法人が欠損金の繰越控除（法法57①）の適用を受けようとする場合（通算法人である法人にあっては、他の通算法人が欠損金の通算（法法64の7①）によりその対象法人の欠損金額について法人税法第57条第1項の適用を受けようとする場合を含みます。）には、起算日から10年間、特定事項記載書類

をその青色申告法人の納税地又はその関連者間取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければなりません。

（2）青色申告法人以外の法人が関連者間取引を行った場合の関連者間取引に係る書類の整理保存の特例

- ① 関連者間取引に係る書類の整理保存が必要となるのは、「青色申告法人が関連者間取引を行った場合の関連者間取引に係る書類の整理保存の特例」（上記(1)）と同様に、対象法人が対象取引を行った場合において、その対象取引に係る対象書類に、対象取引の区分に応じた対象事項の記載又は記録がないときとされています。対象法人、対象取引等は次のとおりとされています（法規67の2①）。

イ 対象法人

対象となる法人は、内国法人である普通法人等とされています（法規67の2①）。普通法人等とは、法人税法第150条の2第1項に規定する普通法人等をいい、具体的には、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けていない普通法人、協同組合等並びに収益事業を行う公益法人等及び人格のない社団等です（法法150の2①、法規66①）。

ロ 対象取引及び関連者

対象となる取引は、対象法人が行う関連者間取引とされています（法規67の2①）。関連者間取引及び関連者の範囲は、上記(1)①ロの対象取引と同様とされています（法規67の2①③～⑤）。

ハ 対象書類

対象となる書類は、関連者間取引に関して受領し、又は作成した注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類（以下「注文書等」といいます。）で、上記1(2)の保存義務（法規67②）その他法人税に関する法令の規定により保存し

なければならないこととされているものとされています（法規67の2①）。なお、注文書等には、自己の作成した注文書等での写しがあるものはその写しを含むこととされています。また、注文書等の作成に代えて電磁的記録の作成がされている場合にはその電磁的記録を含みます。

（注）電磁的記録とは、電子的方式、磁気的方式その他の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます（法規67の2①）。

二 対象事項

対象となる事項は、上記(1)①ホの事項と同様とされています（法規67の2①）。

- ② 対象法人が上記①ロの対象取引を行った場合において、その対象取引に係る対象書類に、対象取引の区分に応じた上記①ニの対象事項の記載又は記録がないときに、その記載又は記録のない事項（以下「特定事項」といいます。）を明らかにする書類（以下「特定事項記載書類」といいます。）をその対象取引を行った日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに取得し、又は作成し、その特定事項記載書類を整理し、保存しなければならないこととされています（法規67の2①）。

特定事項記載書類は、上記1(1)①（注）の起算日から7年間、これをその対象法人の納税地又はその関連者間取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならないこととされています（法規67の2①）。

なお、この場合に、その保存に係る特定事項記載書類に記載すべき特定事項を電子取引により取得したときは、その特定事項に係る関連者間取引については、上記の特定事項記載書類の紙による作成、整理及び保存が必要

ないこととされています（法規67の2②）。

（注）電子取引とは、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律第2条第5号（定義）に規定する電子取引をいいます。

- ③ 特定事項記載書類については、帳簿書類の整理保存の原則的な取扱い及び青色申告法人の場合における特定事項記載書類の取扱いと同様に、その起算日から一定の期間が経過した後には財務大臣が定める方法（マイクロフィルム）により保存することが認められています（法規59③、67の2⑥、平成24.1財務告26）。なお、特定事項記載書類は、上記1(1)②の表イの国税庁長官が定める書類には該当しない（平10.6国税庁告2）ことから、上記(1)④と同様に、起算日から5年を経過した日以後の期間において、マイクロフィルムによる保存が可能となります。

- ④ この制度の適用を受ける場合には、上記1(2)④の帳簿及び書類には、特定事項記載書類を含むこととされています（法規67の2⑦）。すなわち、対象法人が欠損金の繰越控除（法57①）の適用を受けようとする場合（通算法人である法人にあっては、他の通算法人が欠損金の通算（法64の7①）によりその対象法人の欠損金額について法人税法第57条第1項の適用を受けようとする場合を含みます。）には、起算日から10年間、特定事項記載書類をその対象法人の納税地又はその関連者間取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければなりません。

4 適用関係

上記3の制度は、令和8年4月1日以後に開始する事業年度において行う関連者間取引について適用することとされています（改正法規附則8）。

二 公共法人の範囲

1 改正前の制度の概要

公共法人は、法人税を納める義務がないこととされています（法法4②）。

（注）公共法人とは、法人税法別表第1に掲げる法人をいいます（法法2五、別表1）。なお、公共法人となる独立行政法人は、その資本金の額若しくは出資の金額の全部が国若しくは地方公共団体の所有に属しているもの又はこれに類するものとして、財務大臣が告示により指定をしたものに限ることとされています（法法別表1、平15.9財務告606）。

2 改正の内容

公共法人となる独立行政法人の範囲について改正が行われ、独立行政法人男女共同参画機構が追

加されるとともに、独立行政法人国立女性教育会館が除外されました（平15.9財務告606）。

（注1）独立行政法人男女共同参画機構は、独立行政法人男女共同参画機構法（令和7年法律第79号）の施行の時（令和8年4月1日）に成立することとされ、独立行政法人国立女性教育会館は、独立行政法人男女共同参画機構の成立の時において解散するものとされています（独立行政法人男女共同参画機構法附則2①、3①）。

（注2）この改正は、令和7年度税制改正事項です。

3 適用関係

上記2の改正は、令和8年4月1日から適用することとされています（令8.3財務告80前文）。

三 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構成会社等である場合若しくは特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であ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が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

社会医療法人の認定要件のうち「自費患者に対し請求する金額が、社会保険診療報酬と同一の基準により計算されること」との要件について、医療法施行規則の改正により、自費患者に対する請求金額のうち特定外国人患者の診療報酬の額にあっては、その認定要件が「特定外国人患者に対し請求する診療報酬の額が、社会保険診療報酬と同一の基準により計算される金額から当該金額に3を乗じて得た金額までの範囲内であって地域における標準的な料金を超えないものであること」とされました（医療法規30の35の3①二二）。これにより、社会医療法人は、特定外国人患者の診療報酬の額については、社会保険診療報酬と同一の基準により計算され

る金額の3倍以内の金額で地域における標準的な料金を超えない金額を請求することが可能となります。

(注1) 上記の医療法施行規則の改正は、令和8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8年厚生労働省令第72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。

(注2) 自費患者とは、社会保険診療に係る患者又は労働者災害補償保険法に係る患者以外の患者をいいます（医療法規30の35の3①二ハ）。

(注3) 特定外国人患者とは、自費患者である外国人であって医療保険各法等の規定による被保険者等でない者をいい、医療保険各法等とは、高齢者の医療の確保に関する法律第7条第1項に規定する医療保険各法及び高齢者の医療の確保に関する法律をいい、被保険者等とは、健康保険法及び船員保険法の規定による被保険者及び被扶養者、国民健康保険法の規定による被保険者、国家公務員共済組合法及び地方公務員等共済組合法に基づく共済組合の組合員及び被扶養者、私立学校教職員共済法の規定による加入者及び被扶養者並びに高齢者の医療の確保に関する法律の規定による被保険者をいいます。すなわち、特定外国人患者とは、自費患者である外国人であって公的医療保険に加入していない者です。

(注4) 上記の特定外国人患者に対し請求する「診療報酬の額」は、健康保険法第76条第2項の規定により算定される額、同法第85条第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額及び同法第85条の2第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額の算定の対象となる給付に係るものに限ることとされています。すなわち、この要件の対象となる診療報酬の額は、①『診療報酬の算定方法（平成20年厚生労働省告示

第59号）』における「医科診療報酬点数表（別表1）」、「歯科診療報酬点数表（別表2）」及び「調剤報酬点数表（別表3）」に点数の定めのある1点の単価が10円とされる療養の給付に係る診療報酬の額並びに②『入院時食事療養費に係る食事療養及び入院時生活療養費に係る生活療養の費用の額の算定に関する基準（平成18年厚生労働省告示第99号）』における「食事療養及び生活療養の費用額算定表（別表）」に単価の定めがある食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額となります。なお、これらの各種別表に基づき算定される療養の給付に係る診療報酬の額並びに食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額が、上記の3を乗ずる基となる「社会保険診療報酬と同一の基準により計算される金額」です。

(注5) 上記の地域における標準的な料金は、社会医療法人が設置する医療機関ごとに、厚生労働省及び観光庁が公表している「外国人患者を受け入れる医療機関の情報を取りまとめたリスト」に掲載されているその医療機関が所在する二次医療圏内にある他の医療機関が設定している特定外国人患者向けの診療価格を用いて算定したその診療価格の平均値又は中央値となる価格等とされており、その算定方法や設定に当たっての手続の詳細については、「社会医療法人等が行う訪日外国人患者診療価格設定について（通知）（令和8年3月31日付医政発0331第19号厚生労働省医政局長通知）」に定められています。

(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、次の改正が行われました。

① 物品販売業

物品販売業から除外される事業に、脱炭素成長型経済構造移行推進機構が脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律

第111条第1項第7号に掲げる業務として行う物品販売業が追加されました（法令5①一ロ）。

（注1） 物品販売業には、動植物その他通常物品といわないものの販売業を含みます（法令5①一）。

（注2） 脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律第111条第1項第7号に掲げる業務とは、脱炭素成長型投資事業者排出枠の取引価格の調整のための脱炭素成長型投資事業者排出枠の買入れに関する業務をいいます。

（注3） 関係法令については、下記の（参考2）をご参照ください。

② 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「医師会法人等の受ける診療報酬又は利用料の額が、健康保険法の規定等により算定される額以下であること」との要件について、医師会法人等の受ける診療報酬等の額のうち特定外国人患者の診療報酬の額にあっては、その要件が「特定外国人患者から受ける診療報酬の額が、健康保険法基準額に3を乗じて得た額以下の額であって地域における標準的な料金を超えないものとして厚生労働大臣の証明を受けているものであること」とされました（法規5五ロ）。これにより、医師会法人等は、特定外国人患者の診療報酬の額については、健康保険法基準額により計算される金額の3倍以内の金額で地域における標準的な料金を超えない金額を請求することが可能となります。

（注1） 特定外国人患者とは、医療法施行規則第30条の35の3第1項第2号二に規定する特定外国人患者をいい、上記(1)（注3）の社会医療法人の認定要件における特定外国人患者と同様です。すな

わち、自費患者である外国人であって公的医療保険に加入していない者です。

（注2） 健康保険法基準額とは、健康保険法第76条第2項の規定により算定される額、同法第85条第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額及び同法第85条の2第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額をいいます（法規5五イ）。具体的には、①『診療報酬の算定方法（平成20年厚生労働省告示第59号）』における「医科診療報酬点数表（別表1）」、「歯科診療報酬点数表（別表2）」及び「調剤報酬点数表（別表3）」に基づき1点の単価を10円として算定される療養の給付に係る診療報酬の額並びに②『入院時食事療養費に係る食事療養及び入院時生活療養費に係る生活療養の費用の額の算定に関する基準（平成18年厚生労働省告示第99号）』における「食事療養及び生活療養の費用額算定表（別表）」に基づき算定される食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額をいいます。

（注3） 上記の特定外国人患者から受ける「診療報酬の額」は、健康保険法基準額の算定の対象となる給付に係るものに限ることとされています。すなわち、この要件の対象となる診療報酬の額は、上記（注2）①の各種別表に点数の定めのある1点の単価が10円とされる療養の給付に係る診療報酬の額並びに上記（注2）②の別表に単価の定めのある食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額となります。上記(1)（注4）の社会医療法人の認定要件における診療報酬の額の取扱いと同様です。

（注4） 上記の地域における標準的な料金は、上記(1)（注5）の社会医療法人の認定要件における地域における標準的な料金の取扱いと同様であり、その算定方

法や設定に当たっての手の詳細については、「社会医療法人等が行う訪日外国人患者診療価格設定について（通知）（令和8年3月31日医政発0331第19号厚生労働省医政局長通知）」に定められています。

（注5） 上記のとおり、この特定外国人患者から受ける診療報酬の額は、「厚生労働大臣の証明を受けているもの」である必要があり、この証明手続は、この収益事業から除外される医療保健業の要件のうち公的な事業運営等に係る要件（法規5六、平20.4厚労告297）における既存の証明手続と併せて行われることとされています。

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）の要件のうち次の要件について、それぞれ次の改正が行われました。

イ 「厚生農業協同組合連合会が自費患者から受ける診療報酬の額が、健康保険法の規定等により算定される額以下であること」との要件

厚生農業協同組合連合会が自費患者から受ける診療報酬の額のうち特定外国人患者の診療報酬の額にあっては、その要件が「特定外国人患者から受ける診療報酬の額が、健康保険法基準額に3を乗じて得た額以下の額であって地域における標準的な料金を超えないものであること」とされました（法規5の2①一口）。これにより、厚生農業協同組合連合会は、特定外国人患者の診療報酬の額については、健康保険法基準額により計算される金額の3倍以内の金額で地域における標準的な料金を超えない金額を請求することが可能となります。

（注1） 特定外国人患者とは、医療法施行規則第30条の35の3第1項第2号ニ

に規定する特定外国人患者をいい、上記(1)（注3）の社会医療法人の認定要件における特定外国人患者と同様です。すなわち、自費患者である外国人であって公的医療保険に加入していない者です。

（注2） 健康保険法基準額とは、健康保険法第76条第2項の規定により算定される額、同法第85条第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額及び同法第85条の2第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額をいいます（法規5の2①一イ）。具体的には、①『診療報酬の算定方法（平成20年厚生労働省告示第59号）』における「医科診療報酬点数表（別表1）」、「歯科診療報酬点数表（別表2）」及び「調剤報酬点数表（別表3）」に基づき1点の単価を10円として算定される療養の給付に係る診療報酬の額並びに②『入院時食事療養費に係る食事療養及び入院時生活療養費に係る生活療養の費用の額の算定に関する基準（平成18年厚生労働省告示第99号）』における「食事療養及び生活療養の費用額算定表（別表）」に基づき算定される食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額をいいます。

（注3） 上記の特定外国人患者から受ける「診療報酬の額」は、健康保険法基準額の算定の対象となる給付に係るものに限ることとされています。すなわち、この要件の対象となる診療報酬の額は、上記（注2）①の各種別表に点数の定めのある1点の単価が10円とされる療養の給付に係る診療報酬の額並びに上記（注2）②の別表に単価の定めのある食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額となり

ます。上記(1)(注4)の社会医療法人の認定要件における診療報酬の額の取扱いと同様です。

(注4) 上記の地域における標準的な料金は、上記(1)(注5)の社会医療法人の認定要件における地域における標準的な料金の取扱いと同様であり、その算定方法や設定に当たっての手續の詳細については、「社会医療法人等が行う訪日外国人患者診療価格設定について(通知)(令和8年3月31日医政発0331第19号厚生労働省医政局長通知)」に定められています。

(ロ) 特別の療養環境に係る病床の病室差額料に係る要件

各医療施設ごとの特別の療養環境に係る病床の病室差額料(いわゆる差額ベッド料)の平均額が、1万円以下(改正前:5,000円以下)に引き上げられました(令6.3厚労・農水告2(1二ロ))。これは、近年の物価の上昇を契機として、厚生農業協同組合連合会を含む公的医療機関の差額ベッド料の実態等を踏まえて見直されたものです。

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「公益法人等が自費患者から受ける診療報酬の額が、健康保険法の規定等により算定される額以下であること」との要件について、当該公益法人等が自費患者から受ける診療報酬の額のうち特定外国人患者の診療報酬の額にあつては、その要件が「特定外国人患者から受ける診療報酬の額が、健康保険法基準額に3を乗じて得た額以下の額であつて地域における標準的な料金を超えないものとして厚生労働大臣の証明を受けているものであること」とされました(法規6三口)。これにより、当該公益法人等は、特定外国人患者の診療報酬の

額については、健康保険法基準額により計算される金額の3倍以内の金額で地域における標準的な料金を超えない金額を請求することが可能となります。

(注1) 特定外国人患者とは、医療法施行規則第30条の35の3第1項第2号ニに規定する特定外国人患者をいい、上記(1)(注3)の社会医療法人の認定要件における特定外国人患者と同様です。すなわち、自費患者である外国人であつて公的医療保険に加入していない者です。

(注2) 健康保険法基準額とは、健康保険法第76条第2項の規定により算定される額、同法第85条第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額及び同法第85条の2第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額をいいます(法規6三イ)。具体的には、①『診療報酬の算定方法(平成20年厚生労働省告示第59号)』における「医科診療報酬点数表(別表1)」、「歯科診療報酬点数表(別表2)」及び「調剤報酬点数表(別表3)」に基づき1点の単価を10円として算定される療養の給付に係る診療報酬の額並びに②『入院時食事療養費に係る食事療養及び入院時生活療養費に係る生活療養の費用の額の算定に関する基準(平成18年厚生労働省告示第99号)』における「食事療養及び生活療養の費用額算定表(別表)」に基づき算定される食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額をいいます。

(注3) 上記の特定外国人患者から受ける「診療報酬の額」は、健康保険法基準額の算定の対象となる給付に係るものに限ることとされています。すなわち、この要件の対象となる診療報酬の額は、上記(注2)①の各種別表に点数の定めのある1点の単価が10円とされる療養の給付に係る診療報酬の額並びに上

記（注2）②の別表に単価の定めのある食事療養及び生活療養に係る診療報酬の額となります。上記(1)（注4）の社会医療法人の認定要件における診療報酬の額の取扱いと同様です。

（注4）上記の地域における標準的な料金は、上記(1)（注5）の社会医療法人の認定要件における地域における標準的な料金の取扱いと同様であり、その算定方法や設定に当たったての手續の詳細については、「社会医療法人等が行う訪日外国人患者診療価格設定について（通知）（令和8年3月31日医政発0331第19号厚生労働省医政局長通知）」に定められています。

（注5）上記のとおり、この特定外国人患者から受ける診療報酬の額は、「厚生労働大臣の証明を受けているもの」である必要があり、この証明手續は、この収益事業から除外される医療保健業の要件のうち公的な事業運営等に係る要件（法規六七、平20.4厚労告298）における既存の証明手續と併せて行われることとされています。

③ 芸芸教授業

収益事業から除外される専修学校において行われる芸芸教授業（法令5①三十イ）の要件のうち授業時間数に係る要件について、次の専修学校の課程の区分に応じそれぞれ次の要件（改正前：高等課程、専門課程又は一般課程のそれぞれの1年間の授業時間数が800時間以上であること（夜間その他特別な時間において授業を行う場合には、その1年間の授業時間数が450時間以上であり、かつ、その修業期間を通ずる授業時間数が800時間以上であること）とされました（法規7二）。

イ 高等課程又は一般課程……次の学科の区分に応じそれぞれ次の授業時間数又は単位数以上であること。

(イ) 昼間学科……その1年間の授業時間数

が800時間以上であること。（改正前と同様です。）

(ロ) 夜間等学科……その1年間の授業時間数が450時間以上であり、かつ、その修業期間を通ずる授業時間数が800時間以上であること。（改正前と同様です。）

(ハ) 通信制の学科……その修業期間を通ずる単位数をその修業期間の年数で除して計算した単位数が17単位以上であること。

ロ 専門課程……その修業期間を通ずる単位数をその修業期間の年数で除して計算した単位数が次の学科の区分に応じそれぞれ次の単位以上であること。

(イ) 昼間学科……31単位

(ロ) 夜間等学科又は通信制の学科……17単位

ハ 専攻科の課程……その修業期間を通ずる単位数をその修業期間の年数で除して計算した単位数が31単位以上であること。

（注1）この改正は、学校教育法の一部を改正する法律（令和6年法律第50号）による学校教育法の改正等により、大学等と同様に専修学校に専攻科を置くことが可能となること、専修学校の全ての専門課程が単位制へ移行されることを契機として行われたものです。

（注2）高等課程又は一般課程の上記イ(ハ)の通信制の学科について、専門課程の上記ロ(ロ)の通信制の学科と同様の単位制に係る要件に見直されています。これは、改正前は夜間その他特別な時間において授業を行う場合として上記イ(ロ)の夜間等学科と同様の授業時間数に係る要件とされていましたが、専修学校の通信制の学科は、従来から課程を問わず単位制が基本とされており、今般、全ての専門課程が単位制へ移行されることを契機として、専門課程の通信制の学科と併せて単位数に係る要件とされたものです。

（注3）専修学校とは、学校教育法第124条に規

定する専修学校をいい、高等課程、一般課程及び専門課程とは、それぞれ同法第125条第1項に規定する高等課程、一般課程及び専門課程をいい、専攻科とは、同法第125条の2第1項に規定する専攻科をいいます。

(注4) 昼間学科とは、専修学校設置基準第4条第1項第1号に規定する昼間学科をいい、夜間等学科とは、同項第2号に規定する夜間等学科をいい、通信制の学科とは、同項第3号に規定する通信制の学科をいいます。

(注5) 上記の授業時間数は、普通科、別科その他これらに準ずる区別がある場合には、それぞれの授業時間数とされています(法規7二)ので、それぞれの授業時間数を各要件に当てはめる必要があります。

(注6) 上記の修業期間は、普通科、別科その他これらに準ずる区別がある場合には、それぞれの修業期間とされています(法規7一)ので、それぞれの修業期間を各要件に当てはめる必要があります。

(注7) この授業時間数又は単位数に係る要件を含めた収益事業から除外される専修学校において行われる技芸教授業(法令5①三十イ)の要件の全てに該当する学力の教授業は、収益事業となる学力の教授業から除外されます(法令5①三十ロ、法規7の2)。

(注8) 関係法令については、下記の(参考3)及び(参考4)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・ロ 省略

ハ 自費患者(社会保険診療に係る患者又は労働者災害補償保険法に係る患者以外の患者をいう。以下同じ。)に対し請求する金額(二に規定する特定外国人患者請求額を除く。)が、社会保険診療報酬と同一の基準により計算されること。

ニ 特定外国人患者(自費患者である外国人であつて医療保険各法等(高齢者の医療の確保に関する法律第7条第1項に規定する医療保険各法及び高齢者の医療の確保に関する法律をいう。)の規定による被保険者等(健康保険法及び船員保険法(昭和14年法律第73号)の規定による被保険者及び被扶養者、国民健康保険法の規定による被保険者、国家公務員共済組合法(昭和33年法律第128号)及び地方公務員等共済組合法(昭和37年法律第152号)に基づく共済組合の組合員及び被扶養者、私立学校教職員共済法(昭和28年法律第245号)の規定による加入者及び被扶養者並びに高齢者の医療の確保に関する法律の規定による被保険者をいう。)でない者をいう。)に対し請求する診療報酬の額(健康保険法第76条第2項の規定により算定される額、同法第85条第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額及び同法第85条の2第2項に規定する基準により算定された同項の費用の額の算定の対象となる給付に係るものに限る。)(第57条の2第1項第2号において「特定外国人患者請求額」という。)が、社会保険診療報酬と同一の基準により計算される金額から当該金額に3を乗じて得た金額までの範囲内であ

つて地域における標準的な料金を超えないものであること。

ホ 省略

2・3 省略

(参考2) 脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律（令和5年法律第32号）

（実施指針）

第32条 経済産業大臣は、脱炭素成長型経済構造への円滑な移行に資する投資を行うおうとする事業者に対する脱炭素成長型投資事業者排出枠（事業者の生産、輸送その他の事業活動に伴う二酸化炭素の排出の量（以下「二酸化炭素の排出量」という。）に相当する枠であって、二酸化炭素1トンを表す単位により表記されるものをいう。以下同じ。）の割当ての実施に関する指針（以下この条及び第34条第1項において「実施指針」という。）を定めるものとする。

2～6 省略

（機構の目的）

第77条 脱炭素成長型経済構造移行推進機構（以下「機構」という。）は、化石燃料賦課金及び特定事業者負担金の徴収に係る事務、特定事業者排出枠の割当て及び入札の実施に関する業務、脱炭素成長型投資事業者排出枠の割当てに係る事務、脱炭素成長型投資事業者に対する脱炭素成長型投資事業者排出枠の取引の機会の提供、脱炭素成長型経済構造への円滑な移行に資する事業活動を行う者に対する債務保証その他の支援等を行うことにより、脱炭素成長型経済構造への円滑な移行を推進することを目的とする。

（業務の範囲）

第111条 機構は、第77条の目的を達成するため、次に掲げる業務を行う。

一～六 省略

七 脱炭素成長型投資事業者排出枠の取

引価格の調整のための脱炭素成長型投資事業者排出枠の買入れに関する業務

八～十 省略

2・3 省略

（機構が従うべき調整実施基準）

第115条 経済産業大臣は、第111条第1項第7号に掲げる業務の実施に当たって機構が従うべき基準（以下この条並びに第117条第2項及び第4項において「調整実施基準」という。）を定めるものとする。

2～5 省略

（調整基準取引価格）

第116条 経済産業大臣は、毎年度、当該年度の開始前に、脱炭素成長型投資事業者排出枠につき、調整基準取引価格を定めなければならない。

2 調整基準取引価格は、一定期間以上継続して平均売買取引価格（売買取引の価格の平均額として経済産業省令で定める方法により算出される額をいう。次条第1項において同じ。）がその額を下回った場合にこれによる脱炭素成長型経済構造への円滑な移行に資する脱炭素成長型投資事業者の投資その他の事業活動に及ぼす影響を緩和するため、売買取引の価格を調整することが必要となると認められる二酸化炭素の排出量1トンに相当する脱炭素成長型投資事業者排出枠の取引価格として、当該事業活動を誘導する脱炭素成長型投資事業者排出枠の取引価格の水準、二酸化炭素の排出に係る国内外の経済動向その他の事情を勘案して、経済産業大臣が定めるものとする。

3 省略

（脱炭素成長型投資事業者排出枠の買入れの決定）

第117条 機構は、平均売買取引価格が調整基準取引価格を下回る場合には、脱炭素成長型投資事業者排出枠を買い入れることができる。この場合において、機構は、

あらかじめ、経済産業大臣から脱炭素成長型投資事業者排出枠の振替を行うための法人等保有口座の開設を受けなければならない。

- 2 機構は、脱炭素成長型投資事業者排出枠を買い入れるときは、あらかじめ、調整実施基準に従って、脱炭素成長型投資事業者排出枠の買入量を決定しなければならない。
- 3 機構は、脱炭素成長型投資事業者排出枠を買い入れるかどうかを決定するときは、あらかじめ、経済産業大臣にその旨を通知し、相当の期間を定めて、意見を述べる機会を与えなければならない。
- 4 機構は、調整実施基準に従い、第1項の規定により買い入れた脱炭素成長型投資事業者排出枠を脱炭素成長型投資事業者に対し、売り渡すものとする。

(参考3) 学校教育法(昭和22年法律第26号)

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

- 一 修業年限が1年以上であること。
- 二 授業時数又は単位数が文部科学大臣の定める授業時数又は単位数以上であること。
- 三 教育を受ける者が常時40人以上であること。

第125条 専修学校には、高等課程、専門課程又は一般課程を置く。

- ② 専修学校の高等課程においては、中学校若しくはこれに準ずる学校若しくは義務教育学校を卒業した者若しくは中等教育学校の前期課程を修了した者又は文部科学大臣の定めるところによりこれと同

等以上の学力があると認められた者に対して、中学校における教育の基礎の上に、心身の発達に応じて前条の教育を行うものとする。

- ③ 専修学校の専門課程においては、高等学校若しくはこれに準ずる学校若しくは中等教育学校を卒業した者又は文部科学大臣の定めるところによりこれと同等以上の学力があると認められた者に対して、高等学校における教育の基礎の上に、前条の教育を行うものとする。
- ④ 専修学校の一般課程においては、高等課程又は専門課程の教育以外の前条の教育を行うものとする。

第125条の2 専修学校(修業年限が2年以上であることその他の文部科学大臣の定める基準を満たす専門課程(以下この章において「特定専門課程」という。)を置くものに限る。)には、専攻科を置くことができる。

- ② 専修学校の専攻科は、専修学校の特定専門課程を修了した者又は文部科学大臣の定めるところによりこれと同等以上の学力があると認められた者に対して、精深な程度において、特別の事項を教授し、その研究を指導することを目的とし、その修業年限は、1年以上とする。

(参考4) 専修学校設置基準(昭和51年文部省令第2号)

(学科)

第3条 基本組織には、専攻により1又は2以上の学科を置くものとする。

2 前項の学科は、専修学校の教育を行うため適当な規模及び内容があると認められるものでなければならない。

第4条 前条第1項の規定により基本組織に置かれる学科は、次の各号に掲げるもののいずれかとする。

- 一 昼間において授業を行う学科(以下「昼間学科」という。)

二 夜間その他特別な時間において授業を行う学科（以下「夜間等学科」という。）

三 通信による教育を行う学科（以下「通信制の学科」という。）

2 通信制の学科は、昼間学科又は夜間等学科を置く基本組織において、当該昼間学科又は夜間等学科と同一の専攻分野であつて、通信による教育によつて十分な教育効果が得られるものについて置くことができる。

3 適用関係

(1) 上記2(1)並びに(2)①及び②ロイの改正は、令和8年4月1日から施行されています（改正医

療法規附則、改正法令附則1、改正法規附則1）。

(2) 上記2(2)②イ及びハの改正は、公益法人等の令和8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、公益法人等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（改正法規附則2①）。

(3) 上記2(2)②ロロの改正は、令和8年4月1日から適用することとされています（令8.3厚労・農水告1前文）。

(4) 上記2(2)③の改正は、法人の令和8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（改正法規附則2②）。

四 減価償却

1 改正前の制度の概要

(1) 償却の方法

減価償却資産の償却限度額の計算上選定することができる償却の方法は、次のとおりとされています（法令48①、48の2①）。

① 平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産（国外リース資産にあつては、リース契約が平成20年3月31日までに締結されたもの）

イ 建物（鉱業用減価償却資産を除きます。）……平成10年3月31日以前に取得をされたものについては旧定額法又は旧定率法、同年4月1日以後に取得をされたものについては旧定額法

ロ 建物附属設備、構築物、機械装置、船舶、航空機、車両運搬具、工具及び器具備品（鉱業用減価償却資産及び国外リース資産を除きます。）……旧定額法又は旧定率法

ハ 鉱業用減価償却資産（鉱業権及び国外リース資産を除きます。）……旧定額法、旧定率法又は旧生産高比例法

ニ 無形固定資産（鉱業権を除きます。）及び生物……旧定額法

ホ 鉱業権……旧定額法又は旧生産高比例法
ヘ 国外リース資産……旧国外リース期間定額法

② 平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産（リース資産にあつては、リース契約が平成20年4月1日以後に締結されたもの）

イ 建物、建物附属設備及び構築物（鉱業用減価償却資産及びリース資産を除きます。）

(イ) 平成28年3月31日以前に取得をされた建物附属設備及び構築物……定額法又は定率法

(ロ) 建物並びに平成28年4月1日以後に取得をされた建物附属設備及び構築物……定額法

ロ 機械装置、船舶、航空機、車両運搬具、工具及び器具備品（鉱業用減価償却資産及びリース資産を除きます。）……定額法又は定率法

ハ 鉱業用減価償却資産（鉱業権及びリース

資産を除きます。)

(イ) 平成28年4月1日以後に取得をされた
建物、建物附属設備及び構築物……定額
法又は生産高比例法

(ロ) 上記(イ)以外の鉱業用減価償却資産……
定額法、定率法又は生産高比例法

ニ 無形固定資産（鉱業権及びリース資産を
除きます。）及び生物……定額法

ホ 鉱業権……定額法又は生産高比例法

ヘ リース資産……リース期間定額法

(注1) 定率法は、平成24年3月31日以前に取得
をされた資産にあっては250%定率法と、同
年4月1日以後に取得をされた資産にあっ
ては200%定率法とされています（耐用年数
省令5①二、別表9・10）。250%定率法とは、
定額法の償却率の250%相当の率による定率
法をいい、200%定率法とは、定額法の償却
率の200%相当の率による定率法をいいます。

(注2) 鉱業用減価償却資産とは、鉱業経営上直
接必要な減価償却資産で鉱業の廃止により
著しくその価値を減ずるものをいいます（法
令48⑤一）。

(2) 特別な償却の方法等

① 減価償却資産の償却限度額を上記(1)の償却
の方法以外の償却の方法により計算すること
について納税地の所轄税務署長の承認を受け
た場合には、その承認を受けた日の属する事
業年度以後の各事業年度の償却限度額の計算
については、その承認を受けた償却の方法を
選定することができることとされています
（法令48の4①）。

② 取替資産の償却限度額の計算については、
納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合
には、その採用している償却の方法に代えて、
取替法を選定することができることとされて
います（法令49①）。

(注) 取替資産とは、軌条、枕木その他多量に
同一の目的のために使用される減価償却資
産で、毎事業年度使用に耐えられなくなっ

たこれらの資産の一部がほぼ同数量ずつ取
り替えられるものをいいます（法令49③）。

③ リース賃貸資産については、その採用して
いる償却の方法に代えて、旧リース期間定額
法を選定することができることとされていま
す（法令49の2①）。

(注1) リース賃貸資産とは、平成19年改正前
の法人税法施行令第136条の3第1項に規
定するリース取引の目的とされている減
価償却資産（国外リース資産を除きま
す。）をいいます（法令48①六、49の2①）。

(注2) 旧リース期間定額法とは、そのリース
賃貸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いま
す。

(注3) 改定取得価額とは、この特例の適用を
受けるリース賃貸資産のその適用を受け
る最初の事業年度開始の時における取得
価額（その最初の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
で当該各事業年度の所得の金額の計算上
損金の額に算入された金額がある場合に
は、その金額を控除した金額）から残価
保証額を控除した金額をいいます（法令
49の2③）。

(注4) 改定リース期間とは、リース賃貸資産
のリース期間のうちこの特例の適用を受
ける最初の事業年度開始の日以後の期間
をいいます（法令49の2③）。

④ 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
することができることとされています（令和
7年改正法令附則7②）。

(注1) 経過リース資産とは、リース資産のう
ちそのリース資産についての所有権移転

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（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に限ります。）をいいます（令和7年改正法令附則7②）。

（注2） 経過リース期間定額法とは、その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います。

（注3） 改定取得価額とは、この特例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（その最初の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で当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額がある場合には、その金額を控除した金額）をいいます（令和7年改正法令附則7④）。

（注4） 改定リース期間とは、経過リース資産のリース期間のうちこの特例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います（令和7年改正法令附則7④）。

（3） 減価償却資産の償却の方法の選定等

① 償却の方法の選定の原則

減価償却資産の償却の方法は、資産区分ごとに、選定しなければならないこととされ（法令51①）、設立の日、既によるべき償却の方法を選定している減価償却資産以外の資産の取得をした日等といった区分に応じた一定の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに、上記(1)の償却の方法のうちそのよるべき方法を「減価償却資産の償却方法の届出書」により納税地の所轄税務署長に届け出なければならないこととされています（法令51②）。

（注） 資産区分とは、平成19年3月31日以前に

取得をされた減価償却資産と同年4月1日以後に取得をされた減価償却資産との区分ごと、かつ、その減価償却資産の種類等との区分をいいます。

また、2以上の事業所又は船舶を有する法人が事業所又は船舶ごとに償却の方法を選定しようとする場合には、上記と同様に、事業所又は船舶ごとの資産区分ごとに、選定しようとする償却の方法を上記の区分に応じた一定の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに、上記の届出書により納税地の所轄税務署長に届け出ることとなります（法令51②）。

なお、選定できる償却の方法が、旧定額法のみである建物、無形固定資産又は生物や定額法のみである建物、無形固定資産又は生物等については、届出は不要とされ、これらの減価償却資産の取得の日において、それぞれ旧定額法、定額法等の償却の方法を選定したものとみなされます（法令51②⑤）。

② 償却の方法の選定の特例

平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産（以下「新償却方法適用資産」といいます。）について、

イ 平成19年3月31日以前に取得をされたとしたならば、同日以前に取得をされ、既に旧定額法、旧定率法又は旧生産高比例法を選定している減価償却資産（以下「旧償却方法適用資産」といいます。）と同一の資産区分に属する場合

で、かつ、

ロ 上記①の選定の届出をしていない場合には、旧償却方法適用資産につき選定した償却の方法に応じ、それぞれ旧定額法にあっては定額法を、旧定率法にあっては定率法を、旧生産高比例法にあっては生産高比例法を、それぞれ選定したものとみなされます（法令51③）。ただし、既に償却の方法の変更の承認を受けた新償却方法適用資産と同一の資産区分に属する新償却方法適用資産については、

本措置の適用はありません。

③ 法定償却方法

上記①又は②により減価償却資産につき償却の方法を選定しなかった場合には、法定償却方法によりその償却限度額を計算することとされています（法令53）。なお、平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産についての法定償却方法は、次のとおりです。

- イ 平成28年3月31日以前に取得をされた建物附属設備及び構築物並びに機械装置、船舶、航空機、車両運搬具、工具及び器具備品（鉱業用減価償却資産及びリース資産を除きます。）（上記(1)②イ(イ)ロ）……定率法
- ロ 鉱業用減価償却資産及び鉱業権（リース資産を除きます。）（上記(1)②ハホ）……生産高比例法

④ 償却の方法の変更

減価償却資産につき選定した償却の方法を変更しようとするとき又は2以上の事業所若しくは船舶を有し事業所若しくは船舶ごとに償却の方法を選定していない場合で事業所若しくは船舶ごとに償却の方法を選定しようとするときは、その新たな償却の方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに、その旨、変更しようとする理由等を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出し、その承認を受けなければならないこととされています（法令52①②）。

(4) 減価償却資産の償却限度額

法人の有する減価償却資産の各事業年度の償却限度額は、その資産につきその法人が採用している方法に基づいて計算した金額とされています（法令58）。

ただし、法人がその有する減価償却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（各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものに限ります。）の累積額（償却累積額）とその資産につき採用している償却の方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、償却可能限度額を超える場合には、その資産については、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）。

（注1） 償却可能限度額とは、次の減価償却資産の区分に応じそれぞれ次の金額をいいます。

- ① 平成19年3月31日以前に取得をされたもの（国外リース資産及びリース賃貸資産にあつては、リース契約が平成20年3月31日までに締結されたもの）で、そのよるべき償却の方法として旧定額法、旧定率法、旧生産高比例法、旧国外リース期間定額法、法人税法施行令第48条の4第1項の特別な償却の方法又は旧リース期間定額法を採用しているもの

- イ 建物、建物附属設備、構築物、機械装置、船舶、航空機、車両運搬具、工具及び器具備品（坑道並びに国外リース資産及びリース賃貸資産を除きます。）……その取得価額の95%相当額
- ロ 坑道及び無形固定資産（リース賃貸資産を除きます。）……その取得価額に相当する金額
- ハ 生物（リース賃貸資産を除きます。）……その取得価額から残存価額を控除した金額に相当する金額
- ニ 国外リース資産……その取得価額から見積残存価額を控除した金額に相当する金額
- ホ リース賃貸資産……その取得価額から残価保証額（当該残価保証額が0である場合には、1円）を控除した金額に相当する金額

- ② 平成19年4月1日以後に取得をされたもの（リース資産にあつては、リース契約が平成20年4月1日以後に締結されたもの）で、そのよるべき償却の方法として定額法、定率法、生産高比例法、リー

ス期間定額法、法人税法施行令第48条の4第1項の特別な償却の方法又は経過リース期間定額法を採用しているもの

イ 建物、建物附属設備、構築物、機械装置、船舶、航空機、車両運搬具、工具、器具備品及び生物（坑道及びハのリース資産を除きます。）……その取得価額から1円を控除した金額に相当する金額

ロ 坑道及び無形固定資産……その取得価額に相当する金額

ハ リース資産（リース契約が令和9年3月31日以前に締結されたものに限るものとし、経過リース資産を除きます。）……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

なお、法人がその有する平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産（上記（注1）①イ及びハに該当するものに限ります。）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（各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものに限ります。）の累積額（償却累積額）が償却可能限度額に達している場合には、その資産については、その資産の取得価額から償却可能限度額及び1円を控除した金額を60で除し、これに当該事業年度以後の各事業年度の月数を乗じて計算した金額をもってその各事業年度の償却限度額とみなすこととされています（法令61②）。

また、法人がその有する平成19年3月31日以前に取得をされた次に掲げる減価償却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（各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものに限ります。）の累積額（償却累積額）がその資産の取得価額の95%相当額に達している場合において、その法人が残存使用可能期間につき納税地の所轄税務署長の認定を受けたときは、その資産については、その資産の取得価額の5%相当額から1円を控除した金額をその認定を受けた残存

使用可能期間の月数で除し、これに当該事業年度以後の各事業年度に属するその残存使用可能期間の月数を乗じて計算した金額をもってその各事業年度の償却限度額とみなすこととされています（法令61の2①）。

① 鉄骨鉄筋コンクリート造、鉄筋コンクリート造、れんが造、石造又はブロック造の建物

② 鉄骨鉄筋コンクリート造、鉄筋コンクリート造、コンクリート造、れんが造、石造又は土造の構築物又は装置

（注2） 残存使用可能期間とは、当該事業年度開始の日からその資産が使用不能となるものと認められる日までの期間をいいます。

(5) 減価償却資産の償却超過額

① 法人の各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につきその償却費として当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、損金経理額のうち償却限度額に達するまでの金額とされています（法法31①）。この損金経理額には、減価償却資産につき償却費として損金経理をした事業年度（償却事業年度）前の各事業年度におけるその減価償却資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額（償却超過額）を含むこととされています（法法31④）。

また、法人が、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（適格分割等）により分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（分割承継法人等）に減価償却資産を移転する場合において、期中損金経理額のうちその減価償却資産につきその適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、分割等事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法31②）。この期中損金経理額には、分割等事業年度前の各事業年度における減価償却資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度

の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額（償却超過額）を含むこととされています（法31④）。

（注1） 損金経理額とは、当該事業年度において減価償却資産につき償却費として損金経理をした金額をいいます（法31①）。

（注2） 期中損金経理額とは、適格分割等により分割承継法人等に移転する減価償却資産につき損金経理額に相当する金額を費用の額とした場合におけるその費用の額とした金額をいいます（法31②）。

（注3） 分割等事業年度とは、その適格分割等の日の属する事業年度をいいます（法31②）。

② 法人がその有する減価償却資産についてした償却の額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額（償却超過額）がある場合には、その資産については、その償却をした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、その資産の帳簿価額は、その償却超過額に相当する金額の減額がされなかったものとみなすこととされています（法62）。

2 改正の内容

(1) 貯留権の創設に伴う整備

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）、二酸化炭素の貯留事業に関する法律の施行期日を定める政令（令和8年政令第151号）により令和8年5月22日とされています。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13、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。

上記の貯留権に関する規定の施行に伴い、貯留権について、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。

① 減価償却資産の範囲の見直し

貯留権が、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 減価償却資産の償却の方法の見直し

平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産のうち鉱業権及び貯留権の償却限度額の計算上選定をすることができる償却の方法について、定額法又は生産高等比例法(改正前:定額法又は生産高比例法)とされ、貯留権の償却限度額は、定額法又は生産高等比例法に基づき計算することとされました(法令48の2①五)。

イ 生産高等比例法

生産高等比例法とは、鉱業権又は貯留権の取得価額をこれらの資産の耐用年数の期間内におけるこれらの資産の属する鉱区又は貯留区域の採掘予定数量又は注入予定数量で除して計算した一定単位当たりの金額に当該事業年度におけるその鉱区又は貯留区域の採掘数量又は注入数量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2①五口)。

(注1) 上記の耐用年数は、これらの資産の属する鉱区又は貯留区域の採掘予定年数又は注入予定年数がその耐用年数より短い場合には、その鉱区又は貯留区域の採掘予定年数又は注入予定年数と

されています。

貯留権は、貯留区域内の貯留層に二酸化炭素を貯蔵する権利であるところ、その貯留層への二酸化炭素の注入量に応じて費用配分する方法も合理的な方法と考えられることから、鉱業用減価償却資産を前提とした従前の生産高比例法に、貯留権におけるその算定の基礎となる貯留区域の注入予定数量及び各期の注入数量を加えた償却方法を「生産高等比例法」として新たに定めることとしたものです。

(注2) 改正後は、平成19年4月1日以後に取得をされた鉱業権についても、定額法又は生産高等比例法により償却限度額を計算することとなりますが、具体的な計算内容に変更はなく、実質的には変更がありません。

なお、鉱業権又は貯留権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これらの資産に係る上記の一定単位当たりの金額は、その資産のその評価換え等の直後の帳簿価額を残存採掘予定数量等で除して計算した金額とすることとされています(法令48の2③)。

(注3) 上記の評価換え等が行われた事業年度後の各事業年度は、その評価換え等が期中評価換え等である場合には、その期中評価換え等が行われた事業年度以後の各事業年度とされています。

残存採掘予定数量等とは、上記の採掘予定数量又は注入予定数量から上記の耐用年数の期間内でその評価換え等が行われた事業年度終了の日以前の期間内における採掘数量又は注入数量を控除した数量をいいます。

(注4) 上記の評価換え等が行われた事業年度終了の日以前の期間は、その評価換え等が期中評価換え等である場合には、

その期中評価換え等が行われた事業年度開始の日前の期間とされています。

ロ 貯留権の償却の方法の選定等

貯留権の償却の方法の選定（上記1(3)①）については、他の減価償却資産と同様です（法令51）。なお、貯留権の償却の方法の選定に係る資産区分については、鉱業権と同様、その貯留権に係る設備の種類ごとの区分とされています（法規14五）。

貯留権につき償却の方法を選定しなかった場合における法定償却方法は、生産高等比例法とされています（法令53二八）。平成19年4月1日以後に取得をされた鉱業権も同様です。

③ 耐用年数

貯留権の耐用年数が定められ、貯留権に係る貯留区域の注入予定数量を、その貯留区域の最近における年間注入数量その他その貯留区域に属する設備の注入能力等に照らし適正に推計される年間注入数量で除して計算した数を基礎として納税地の所轄税務署長の認定した年数とされました（耐用年数省令1②五）。

この認定を受けようとする法人は、次の事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（耐用年数省令1④）。

イ 申請をする法人の名称及び代表者の氏名並びに納税地並びに法人番号

（注）上記の代表者は、人格のない社団等で代表者の定めがなく、管理人の定めがあるものについては、管理人とされています。また、上記の代表者の氏名は、外国法人（人格のない社団等で国外に本店又は主たる事務所を有するものを含みます。）にあっては、代表者及び法人税法第141条各号に定める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とされています（耐用年数省令1④一）。

ロ 申請に係る貯留権の貯留区域の所在地

ハ 申請に係る貯留権の貯留区域の注入予定

数量、最近における年間注入数量及びその貯留区域に属する設備の注入能力

税務署長は、上記の申請書の提出があった場合には、遅滞なく、これを審査し、その申請に係る年数を認定するものとされ、また、認定をした後、その認定に係る年数により、その認定に係る貯留権の償却限度額の計算をすることを不適当とする特別の事由が生じたことと認められる場合には、その年数を変更することができることとされています（耐用年数省令1⑤⑥）。採掘権等の耐用年数の認定と同様です。

（注）税務署長は、上記の認定及び認定年数の変更の処分をするときは、その認定に係る法人に対し、書面によりその旨を通知することとされています（耐用年数省令1⑦）。

上記の認定年数の変更の処分があった場合には、その処分のあった日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額を計算する場合のその処分に係る貯留権の償却限度額の計算についてその処分の効果が生ずるものとされています（耐用年数省令1⑧）。

なお、貯留権については、採掘権等と同様、中古資産の耐用年数の特例（耐用年数省令3）の対象から除外されています（耐用年数省令3①）。

④ 事業年度の中で事業の用に供した減価償却資産の償却限度額の特例

法人が事業年度の中でその事業の用に供した生産高等比例法を採用している減価償却資産のその事業年度の償却限度額は、次の算式により計算した金額とされました（法令59①二）。

《算式》

$$\frac{\text{通常の償却限度額に相当する金額}}{\text{当期におけるその資産の属する鉱区又は貯留区域の採掘数量又は注入数量}} \times \text{事業供用日から期末までの期間におけるその鉱区又は貯留区域の採掘数量又は注入数量}$$

⑤ 減価償却資産の償却累積額による償却限度

額の特例

減価償却資産の償却累積額による償却限度額の特例（上記1(4)）について、貯留権の償却可能限度額は、その取得価額に相当する金額とされています（法令61①二ロ）。すなわち、他の無形固定資産と同様、耐用年数の期間内でその取得価額の全額が償却できることとなります。

⑥ その他の整備

平成19年4月1日以後に取得をされた鉱業権の償却の方法につき生産高比例法から生産高等比例法に見直されたことに伴い、旧償却方法適用資産がある場合の償却の方法の選定の特例（上記1(3)②）について、鉱業権に該当する新償却方法適用資産にあつては、生産高等比例法を選定したものとみなすこととされました（法令51③三）。

（注）貯留権については、同一の資産区分に属する旧償却方法適用資産がないことから、特例の適用はありません。

(2) 公益法人等から普通法人への移行があった場合等の減価償却に関する規定の整備

上記1(5)①のとおり、法人の各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につきその償却費として当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、損金経理額のうち償却限度額に達するまでの金額とされていますが、損金経理額には償却超過額を含むこととされていますので、その償却超過額は、その生じた事業年度後の各事業年度において、償却限度額の範囲内で損金の額に算入されることとなります。一方、公益法人等の収益事業以外の事業（非収益事業）に属している減価償却資産など、課税対象外の資産としての取扱いがされている減価償却資産については、法人税法第31条第1項の規定が及ばないとの考え方から、損金経理額に含まれる償却超過額は観念されないものとして取り扱われてきました。

また、旧定率法又は定率法を採用している減

価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる金額は、取得価額から既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額（既損金算入額）を控除した金額（いわゆる未償却残額）とされています（法令48①一イ(2)、48の2①一イ(2)）ので、償却超過額が生じている場合には、会計上の帳簿価額にその償却超過額相当額を加算した金額（＝税務上の帳簿価額）を償却限度額の計算の基礎とすることとなります。上記1(5)②のとおり、償却超過額はその資産の帳簿価額から減額がされなかったとみなす規定もあります。一方、上記のとおり、課税対象外の資産としての取扱いがされている減価償却資産には償却超過額が生じないことから、公益法人等が普通法人に移行することとなった場合など、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更された減価償却資産についてはその変更時までに費用計上された償却費の額の全額を控除した後の金額（＝その変更時の会計上の帳簿価額）を未償却残額として償却限度額の計算の基礎とすると取り扱われてきました。

しかしながら、近年、公益法人等が普通法人に移行した事例において、①非収益事業に属していた減価償却資産の償却費の額は、償却超過額に該当し、損金経理額に含まれる旨及び②その償却費の額は、旧定率法の償却限度額の計算における既損金算入額に該当しない旨の裁判例が示されていました。

これを受け、上記の従前の取扱いは実務面に配慮した取扱いであることのほか、裁判例の将来の課税関係への影響などを勘案し、令和8年度税制改正において、条文上、上記の従前の取扱いが明確となるよう整備を行った上で、この取扱いを維持することとされました。整備に当たっては、公益法人等が普通法人に移行した場合のほか、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更される場面を網羅的に対象とするとともに、上記の償却超過額や旧定率法の計算のほか、同様の明確

化が必要な他の減価償却に関する規定及び繰延資産の償却に関する規定（後述五）の整備も併せて行われています。減価償却に関する規定の整備は、具体的には、次のとおりです。

① 旧定率法又は定率法による償却限度額の計算における未償却残額

法人の有する次の減価償却資産（そのよるべき償却の方法として旧定率法又は定率法を採用しているものに限ります。）につきそれぞれ次の償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、「既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額」（法令48①一イ(2)、48の2①一イ(2)）に含まれるものとされました（法令48の3②）。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた旧定率法又は定率法を採用している減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その未償却残額を構成しないことが明確化されました。

イ 法人税法施行令第123条の3第3項の規定の適用を受けた同項に規定する収益事業以外の事業に属する資産であった減価償却資産……その適用に係る適格合併によりその減価償却資産の移転をしたその適格合併に係る被合併法人がその移転前にした償却の額（公益法人等の収益事業以外の事業に係るものに限ります。）

（注） 上記の減価償却資産は、具体的には、その法人（合併法人）が公益法人等を被合併法人とする適格合併によって移転を受けたその公益法人等の収益事業以外の事業に属していた減価償却資産であって、その減価償却資産の価額としてその法人の帳簿に記載された金額による引継ぎを受けたものとされたものです。すなわち、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更された減価償却資産です。

ロ 法人税法施行令第123条の5の規定の適

用を受けた同条に規定する収益事業以外の事業に属する資産であった減価償却資産……その適用に係る適格現物出資によりその減価償却資産の移転をしたその適格現物出資に係る現物出資法人がその移転前にした償却の額（公益法人等又は人格のない社団等の収益事業以外の事業に係るものに限ります。）

（注） 上記の減価償却資産は、具体的には、その法人（被現物出資法人）が公益法人等又は人格のない社団等を現物出資法人とする適格現物出資によって移転を受けたその公益法人等又は人格のない社団等の収益事業以外の事業に属していた減価償却資産であって、その減価償却資産の価額としてその法人の帳簿に記載された金額が取得価額とされたものです。すなわち、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更された減価償却資産です。

ハ 法人税法施行令第139条の5の2第1項から第3項までの規定の適用を受けた減価償却資産……その適用に係る同条第1項の公益法人等若しくは人格のない社団等、同条第2項の公共法人又は同条第3項の公共法人若しくは公益法人等がそれぞれ同条第1項から第3項までの規定に規定する時前にした償却の額（公益法人等若しくは人格のない社団等の収益事業以外の事業又は公共法人の事業に係るものに限ります。）

（注） 上記の減価償却資産は、具体的には、転用資産等である減価償却資産であって、その転用資産等の価額として収益事業に関する帳簿に記載された金額がその転用資産等のその転用時における帳簿価額とされたもの（法令139の5の2①）、公益法人等移行時資産等である減価償却資産であって、その公益法人等移行時資産等の価額として帳簿に記載されていた金額がその移行時における帳簿価額とされた

もの（法令139の5の2②）及び普通法人等移行時資産等である減価償却資産であって、その普通法人等移行時資産等の価額として帳簿に記載されていた金額がその移行時における帳簿価額とされたもの（法令139の5の2③）です。すなわち、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更された減価償却資産です。詳細については、後述「十 転用資産及び移行時資産等の帳簿価額」をご参照ください。

なお、上記イからハまでの償却の額は、公益法人等の収益事業以外の事業に係るもの、公益法人等又は人格のない社団等の収益事業以外の事業に係るもの及び公益法人等若しくは人格のない社団等の収益事業以外の事業又は公共法人の事業に係るものにそれぞれ限られていますので、上記イからハまでの減価償却資産につき移転前、転用時前又は移行時前にした償却の額であっても課税対象の資産としての取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、この調整の対象外とされています。これは、課税対象の資産としての取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、法人税法第31条第1項の規定など既存の減価償却に関する規定に基づき処理されていることから、調整が不要であるためです。

② リース賃貸資産の償却の方法の特例（上記1(2)③）における改定取得価額

この特例の適用を受けるリース賃貸資産が上記①イからハまでの減価償却資産である場合において、その減価償却資産であるリース賃貸資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額があるときは、その償却の額に相当する金額は、「この特例の適用を受ける最初の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で当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額」（法令49の2③）に含まれるものとされました（法令49の2⑥）。すなわち、この改

正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その改定取得価額（上記1(2)③（注3））を構成しないことが明確化されました。

③ 経過リース資産の償却の方法の特例（上記1(2)④）における改定取得価額

この特例の適用を受ける経過リース資産が上記①イからハまでの減価償却資産である場合において、その減価償却資産である経過リース資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額があるときは、その償却の額に相当する金額は、「この特例の適用を受ける最初の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で当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額」（令和7年改正法令附則7④）に含まれるものとされました（令和7年改正法令附則7⑦）。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その改定取得価額（上記1(2)④（注3））を構成しないことが明確化されました。

④ 圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産の取得価額

法人の有する次の圧縮記帳制度の適用があった上記①イからハまでの減価償却資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、「既にその償却費として各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額」（法令54③）に含まれるものとされました（法令54⑦）。すなわち、法人がその有する減価償却資産について圧縮記帳制度の適用を受けた場合には、圧縮記帳による損金算入額は、その減価償却資産の取得価額に算入しないこととされ、その減価償却資産につき既にその償却費として各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額（既償却

額)があるときは、その減価償却資産の取得価額に算入しない金額は、圧縮記帳による損金算入額に、既償却額の累積額に一定の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とされています(法令54③)が、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産につき次の圧縮記帳制度の適用があった場合のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額のうち上記の一定の割合に対応する部分の金額は、その取得価額を構成しないことが明確化されました。

イ 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(法42、54③一)

ロ 工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法45、54③三)

ハ 非出資組合が賦課金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法46、54③四)

ニ 保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法47、54③五)

(注1) 特別勘定を設けた場合の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(法44、法令54③二)の適用を受ける減価償却資産については、当該制度の仕組み上、上記①イからハまでの減価償却資産に該当することが想定されないことから、今般の調整規定の対象とはなっていません。

(注2) 次の規定における圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産の取得価額についても、同様の改正が行われています(法令92の3)。

イ 国庫補助金等で取得した固定資産等の取得価額(法令80の2①)

ロ 工事負担金で取得した固定資産等の取得価額(法令83の3①)

ハ 賦課金で取得した固定資産等の取得価額(法令83の5)

ニ 保険金等で取得した固定資産等の取得価額(法令87の2①)

⑤ 耐用年数の短縮の承認を受けた減価償却資

産の取得価額

法人の有する上記①イからハまでの減価償却資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、「耐用年数の短縮の承認を受けた日の属する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」(法令57⑨)に含まれるものとされました(法令57⑩)。すなわち、法人がその有する減価償却資産につき耐用年数の短縮の承認(法令57①)を受けた場合には、その資産の旧定額法、旧生産高比例法、定額法若しくは生産高比例法による償却限度額又は償却保証額を計算する場合のその基礎となる取得価額には、その資産につきその承認を受けた日の属する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(各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものに限り、その累積額を含まないものとされています(法令57⑨)が、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その取得価額を構成しないことが明確化されました。

⑥ 減価償却資産の償却累積額による償却限度額の特例(上記1(4))における償却累積額

法人の有する上記①イからハまでの減価償却資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、償却累積額の基礎となる「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」(法令61①②)に含まれるものとされました(法令61④)。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、償却累積額(上記1(4))を構成することが明確化されました。

⑦ 堅固な建物等の償却限度額の特例(上記1(4))における償却累積額

法人の有する上記①イからハまでの減価償却資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、償却累積額の基礎となる「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」（法令61の2①）に含まれるものとされました（法令61の2⑧）。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、償却累積額（上記1(4)）を構成することが明確化されました。

⑧ 減価償却資産の償却超過額

イ 法人の有する上記①イからハまでの減価償却資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、上記1(5)①の「償却事業年度前の各事業年度における減価償却資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額」（法法31④）及び「分割等事業年度前の各事業年度における減価償却資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額」（法法31④）に含まれないものとされました（法令62②）。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その償却超過額（上記1(5)①）を構成しないことが明確化されました。

ロ 上記1(5)②の取扱いについて、法人の有する減価償却資産が上記①ハの減価償却資産である場合において、その減価償却資産につき上記①ハの償却の額があるときは、その償却の額に相当する金額は、「その減価償却資産についてした償却の額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額」から除かれること

とされました（法令62①）。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その償却超過額（上記1(5)②）を構成しないことが明確化されました。

なお、①この調整はその減価償却資産を有する法人がその減価償却資産についてした償却の額が対象であるところ、上記①イ及びロの償却の額は適格合併に係る被合併法人等がした償却によるものであること並びに②上記①イ及びロの減価償却資産は合併法人等がその帳簿に記載された金額により引継ぎ等を受けたものであり、その被合併法人等がした上記①イ及びロの償却の額はその合併法人等有することとなったこれらの減価償却資産の償却超過額に含まれていないことから、上記①イ及びロの償却の額は、この調整の対象外とされています。

⑨ 適格組織再編成により移転を受けた減価償却資産につき中古資産の見積耐用年数等によって減価償却を行う場合の取得価額

適格組織再編成により被合併法人等から移転を受けた減価償却資産で中古資産の見積耐用年数等によって減価償却を行うもの（移転資産）について、その移転資産が上記①イからハまでの減価償却資産である場合において、その移転資産につきそれぞれ上記①イからハまでの償却の額があるときは、その償却の額に相当する金額は、「その被合併法人等がした償却の額でその被合併法人等の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額」に含まれることとされました（耐用年数省令3③）。すなわち、移転資産の旧定額法、旧生産高比例法、定額法若しくは生産高比例法による償却限度額又は償却保証額を計算する場合のその基礎となる取得価額には、適格組織再編成に係る被合併法人等がした償却の額でその被合併法人等の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額

を含まないものとされています（耐用年数省令3③）が、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた減価償却資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その取得価額を構成しないことが明確化されました。

（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ない。

(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

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 貯留権等登録簿に記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。

3 適用関係

(1) 上記2(1)①及び③の改正は、令和8年5月22

日から施行されています（改正法令附則1二、改正耐用年数省令附則①ただし書）。

(2) 上記2(1)②及び④から⑥までの改正は、法人の令和8年5月22日以後に終了する事業年度の償却限度額の計算について適用し、法人の同日前に終了した事業年度の償却限度額については、従前どおりとされています（改正法令附則2②）。

なお、生産高等比例法の選定について、令和8年5月22日前に取得をされた鉱業権につき既にそのよるべき償却の方法として生産高比例法を選定している場合には、その鉱業権については、生産高等比例法を選定したものとみなすこととする経過措置が講じられています（改正法令附則2③）。鉱業権については、同日以後に終了する事業年度からは、よるべきこととされる償却の方法が定額法又は生産高等比例法となりますが、その償却方法として生産高比例法を選定して償却限度額を計算している鉱業権についての同日以後に終了する事業年度の償却限度額の計算においては、納税地の所轄税務署長への償却方法の届出等の特段の手続を要することなく、生産高等比例法を選定したものとみなして、引き続き改正前と同様の計算を行うこととなります。

(注) 既にそのよるべき償却の方法として生産高比例法を選定している場合には、旧償却方法適用資産がある場合の償却の方法の選定の特例（上記1(3)②）により生産高比例法を選定したものとみなされている場合及びその償却の方法を届け出なかったことにより法定償却方法である生産高比例法によるべきこととされている場合を含むこととされています。これらの場合にも、生産高等比例法を選定したものとみなして、引き続き改正前と同様の計算を行うこととなります。

(3) 上記2(2)（④（注2）及び⑨を除きます。）の改正は、法人の令和8年4月1日以後に開始する事業年度の減価償却資産の償却費の計算について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の減価償却資産の償却費の計算については、

- 従前どおりとされています(改正法令附則2①)。
- (4) 上記2(2)④(注2)の改正は、法人の令和8年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用することとされています(改正法令附則4)。
- (5) 上記2(2)⑨の改正は、法人の令和8年4月1

日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、従前どおりとされています(改正耐用年数省令附則②)。

五 繰延資産の償却

1 改正前の制度の概要

(1) 繰延資産の償却限度額

繰延資産の償却限度額は、次のとおりとされています(法令64①)。

- ① 法人税法施行令第14条第1項第1号から第5号までに掲げる繰延資産(創立費、開業費、開発費、株式交付費及び社債等発行費)……その繰延資産の額から既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものを控除した金額(法令64①一)
- ② 法人税法施行令第14条第1項第6号に掲げる繰延資産(自己が便益を受ける公共的施設の設置費用等)……その繰延資産の額をその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額(法令64①二)

(2) 繰延資産の償却超過額

- ① 法人の各事業年度終了の時の繰延資産につきその償却費として当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、損金経理額のうち償却限度額に達するまでの金額とされています(法法32①)。この損金経理額には、繰延資産につき償却費として損金経理をした事業年度(償却事業年度)前の各事業年度におけるその繰延資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額(償却超過額)を含むこととされています(法法32⑥)。
- また、法人が、適格分割、適格現物出資又

は適格現物分配(適格分割等)により分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人(分割承継法人等)に繰延資産を引き継ぐ場合において、期中損金経理額のうちその繰延資産につきその適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、分割等事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています(法法32②)。この期中損金経理額には、分割等事業年度前の各事業年度における繰延資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額(償却超過額)を含むこととされています(法法32⑥)。

(注1) 損金経理額とは、当該事業年度において繰延資産につき償却費として損金経理をした金額をいいます(法法32①)。

(注2) 期中損金経理額とは、適格分割等により分割承継法人等に引き継ぐ繰延資産につき損金経理額に相当する金額を費用の額とした場合におけるその費用の額とした金額をいいます(法法32②)。

(注3) 分割等事業年度とは、その適格分割等の日の属する事業年度をいいます(法法32②)。

- ② 法人の各事業年度終了の時の上記(1)②の繰延資産についてした償却の額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額(償却超過額)がある場合には、その繰延資産については、その償却をした日

の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、その繰延資産の帳簿価額は、その償却超過額に相当する金額の減額がされなかったものとみなすこととされています(法令65)。

2 改正の内容

前述「四 減価償却」の2(2)のとおり、裁判例を契機とした減価償却に関する規定の整備に併せて、これと同様に明確化が必要な繰延資産の償却に関する規定の整備が次のとおり行われました。

(1) 未償却残額が償却限度額となる繰延資産の償却限度額の計算における未償却残額

法人の次の繰延資産(上記1(1)①の繰延資産に該当するものに限り、)につきそれぞれ次の償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、「既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの」(法令64①一)に含まれるものとされました(法令64の2)。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた未償却残額が償却限度額となる繰延資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その未償却残額を構成しないことが明確化されました。

① 法人税法施行令第123条の3第3項の規定の適用を受けた同項に規定する収益事業以外の事業に属する資産であった繰延資産……その適用に係る適格合併によりその繰延資産の移転をしたその適格合併に係る被合併法人がその移転前にした償却の額(公益法人等の収益事業以外の事業に係るものに限り、)。

(注) 上記の繰延資産は、具体的には、その法人(合併法人)が公益法人等を被合併法人とする適格合併によって移転を受けたその公益法人等の収益事業以外の事業に属していた繰延資産であって、その繰延資産の価額としてその法人の帳簿に記載された金額による引継ぎを受けたものとされたもので

す。すなわち、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更された繰延資産です。

② 法人税法施行令第123条の5の規定の適用を受けた同条に規定する収益事業以外の事業に属する資産であった繰延資産……その適用に係る適格現物出資によりその繰延資産の移転をしたその適格現物出資に係る現物出資法人がその移転前にした償却の額(公益法人等又は人格のない社団等の収益事業以外の事業に係るものに限り、)。

(注) 上記の繰延資産は、具体的には、その法人(被現物出資法人)が公益法人等又は人格のない社団等を現物出資法人とする適格現物出資によって移転を受けたその公益法人等又は人格のない社団等の収益事業以外の事業に属していた繰延資産であって、その繰延資産の価額としてその法人の帳簿に記載された金額が取得価額とされたものです。すなわち、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更された繰延資産です。

③ 法人税法施行令第139条の5の2第1項から第3項までの規定の適用を受けた繰延資産……その適用に係る同条第1項の公益法人等若しくは人格のない社団等、同条第2項の公共法人又は同条第3項の公共法人若しくは公益法人等がそれぞれ同条第1項から第3項までの規定に規定する時前にした償却の額(公益法人等若しくは人格のない社団等の収益事業以外の事業又は公共法人の事業に係るものに限り、)。

(注) 上記の繰延資産は、具体的には、転用資産等である繰延資産であって、その転用資産等の価額として収益事業に関する帳簿に記載された金額がその転用資産等のその転用時における帳簿価額とされたもの(法令139の5の2①)、公益法人等移行時資産等である繰延資産であって、その公益法人等移行時資産等の価額として帳簿に記載され

ていた金額がその移行時における帳簿価額とされたもの（法令139の5の2②）及び普通法人等移行時資産等である繰延資産であって、その普通法人等移行時資産等の価額として帳簿に記載されていた金額がその移行時における帳簿価額とされたもの（法令139の5の2③）です。すなわち、課税対象外の資産としての取扱いから課税対象の資産としての取扱いに変更された繰延資産です。詳細については、後述「十 転用資産及び移行時資産等の帳簿価額」をご参照ください。

なお、上記①から③までの償却の額は、公益法人等の収益事業以外の事業に係るもの、公益法人等又は人格のない社団等の収益事業以外の事業に係るもの及び公益法人等若しくは人格のない社団等の収益事業以外の事業又は公共法人の事業に係るものにそれぞれ限られていますので、上記①から③までの繰延資産につき移転前、転用前又は移行前にした償却の額であっても課税対象の資産としての取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、この調整の対象外とされています。前述「四 減価償却」の2(2)①の改正と同様です。

2) 繰延資産の償却超過額

① 法人の上記(1)①から③までの繰延資産につきそれぞれ上記(1)①から③までの償却の額がある場合には、その償却の額に相当する金額は、上記1(2)①の「償却事業年度前の各事業年度におけるその繰延資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上

損金の額に算入されなかった金額」（法法32⑥）及び「分割等事業年度前の各事業年度における繰延資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額」（法法32⑥）に含まれないものとされました（法令65②）。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた繰延資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その償却超過額（上記1(2)①）を構成しないことが明確化されました。

② 上記1(2)②の取扱いについて、法人の上記1(1)②の繰延資産が上記(1)③の繰延資産である場合において、その繰延資産につき上記(1)③の償却の額があるときは、その償却の額に相当する金額は、「その繰延資産についてした償却の額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額」から除かれることとされました（法令65①）。すなわち、この改正により、課税対象外の資産としての取扱いがされていた繰延資産のその取扱いがされていた期間においてされた償却の額は、その償却超過額（上記1(2)②）を構成しないことが明確化されました。

3 適用関係

上記2の改正は、法人の令和8年4月1日以後に開始する事業年度の繰延資産の償却費の計算について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の繰延資産の償却費の計算については、従前どおりとされています（改正法令附則3）。

六 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）。

① 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（②の法人を除きます。）

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

（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。

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

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

- ③ 公益法人等（①及び②の法人を除きます。）

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

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

(2) 国又は地方公共団体に対する寄附金及び指定寄附金の損金算入

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

- ① 国又は地方公共団体（港湾法の規定による港務局を含みます。）に対する寄附金（その寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利

益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除きます。）の額

- ② 公益社団法人、公益財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金のうち、次の要件を満たすと認められるものとして財務大臣が指定したものの額
- 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、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及び上記(2)①又は②の寄附金に該当するものを除きます。）の額があるときは、その寄附金の額の合計額は、次の算式により計算した金額を限度として、上記(1)とは別に損金の額に算入することとされています（法法37④、法令77の2、法規23の3）。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。

- ① 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（②の法人を除きます。）

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

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

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

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

- ・ 独立行政法人
- ・ 地方独立行政法人で一定の業務を主たる目的とするもの
- ・ 国立健康危機管理研究機構、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) 公益信託の信託財産とするために支出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、公益信託の信託財産とするために支出したその公益信託に係る信託事務に関連す

る寄附金（出資に関する信託事務に充てられることが明らかなもの及び上記(2)①若しくは②又は(3)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、上記(3)の算式により計算した金額から上記(3)により損金の額に算入されることとなる金額を控除した金額を限度として、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37⑤）。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37⑤ただし書）。

(注) 公益信託とは、公益信託に関する法律第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、同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とされています。

2 改正の内容

(1) 指定寄附金の範囲

① 指定寄附金（上記1(2)②）のうち学校法人が設置する専修学校に係る次の寄附金の範囲について、対象となる専修学校の課程のうち専門課程に係る要件が、その修業期間を通ずる単位数が62単位以上であるもの（改正前：その修業期間を通ずる授業時間数が1,700時間以上であるもの）とされるとともに、対象となる課程に、専攻科の課程でその修業期間を通ずる単位数が62単位以上であるものが追加されました。

イ その専修学校の校舎その他附属設備（一定の課程の教育の用に供されるものに限ります。）の受けた災害による被害の復旧のために支出されたその学校法人に対する寄附金（昭40.4大蔵告154一の二）

ロ その専修学校の敷地、校舎その他附属設備（一定の課程の教育の用に供されるものに限ります。）に充てるために支出されたその学校法人に対する寄附金（昭40.4大

蔵告154二)

ハ その専修学校の教育に必要な費用又は基金（一定の課程の教育の用に供されるものに限り、）に充てられる日本私立学校振興・共済事業団に対する寄附金（昭40.4大蔵告154二の二）

（注1） この改正は、学校教育法の一部を改正する法律（令和6年法律第50号）による学校教育法の改正等により、大学等と同様に専修学校に専攻科を置くことが可能となること、専修学校の全ての専門課程が単位制へ移行されることを契機として行われたものです。なお、下記②及び(2)の改正についても、この単位制への移行を契機としたものとなります。

（注2） 上記の学校法人には、私立学校法第152条第5項の規定により設立された法人（いわゆる準学校法人）を含みます（昭40.4大蔵告154一の二）。

（注3） 専修学校とは、学校教育法第124条に規定する専修学校をいい、専門課程とは、同法第125条第1項に規定する専門課程をいい、専攻科とは、同法第125条の2第1項に規定する専攻科をいいます。下記②及び(2)についても同様です。

（注4） 上記の修業期間は、普通科、別科その他これらに類する区別された課程があり、一の課程に他の課程が継続する場合には、これらの課程の修業期間を通算した期間とされています（昭40.4大蔵告154一の二イ）。

（注5） 関係法令については、下記の（参考）及び前述「三 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」の2の（参考3）をご参照ください。

② 指定寄附金（上記1(2)②）のうち一定の専修学校の設置を主たる目的とする学校法人の設立を目的とする法人に対する寄附金の範囲について、対象となる専修学校の要件のうち専門課程に係る要件が、その修業期間を通ず

る単位数が124単位以上であるもの（改正前：その修業期間を通ずる授業時間数が3,400時間以上であるもの）とされました（令5.3財務告96本文）。

（注1） 上記の学校法人には、私立学校法第152条第5項の規定により設立された法人（いわゆる準学校法人）を含みます。

（注2） 上記の修業期間は、普通科、別科その他これらに準ずる区別された課程があり、一の課程に他の課程が継続する場合には、これらの課程の修業期間を通算した期間とされています。

（注3） 関係法令については、下記の（参考）をご参照ください。

(2) 特定公益増進法人の範囲

特定公益増進法人のうち学校及び一定の専修学校の設置を主たる目的とする学校法人並びに一定の専修学校の設置を主たる目的とする私立学校法第152条第5項の規定により設立された法人（いわゆる準学校法人）の範囲について、対象となる専修学校の要件のうち専門課程に係る要件が、その修業期間を通ずる単位数が62単位以上であるもの（改正前：その修業期間を通ずる授業時間数が1,700時間以上であるもの）とされました（法規23の2①二）。

（注1） 上記の修業期間は、普通科、別科その他これらに準ずる区別された課程があり、一の課程に他の課程が継続する場合には、これらの課程の修業期間を通算した期間とされています（法規23の2①一）。

（注2） 関係法令については、下記の（参考）をご参照ください。

(3) マンション除却組合等の寄附金の損金算入限度額

マンションの再生等の円滑化に関する法律第163条の2に規定するマンション除却組合は、同法の規定により公益法人等とみなすこととされていますが、他の公益法人等とみなされる法

人と同様に、公益法人等の寄附金の損金算入限度額の計算の対象外とされる法人の範囲に、マンション除却組合が追加されました（法規22の4六）。これにより、マンション除却組合の寄附金の損金算入限度額は、上記1(1)②又は上記1(3)②の計算式により計算することとなります。

また、上記1(1)②及び上記1(3)②のマンション建替組合及びマンション敷地売却組合について、名称が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変更されました（法規22の4六）。

(注) これらの改正は、令和7年度税制改正事項です。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）によりマンションの建替え等の円滑化に関する法律が改正され、マンション除却事業の手續等の創設、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がされたことに伴うものです。なお、この改組等により、同法の題名も「マンションの再生等の円滑化に関する法律」に変更されました。

る法律」に変更されました。

(参考) 私立学校法（昭和24年法律第270号）

（私立専修学校等）

第152条 省略

2～4 省略

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

6～11 省略

3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、令和8年4月1日から適用することとされています（令8.3財務告93前文、令8.3財務告94前文）。
- (2) 上記2(2)の改正は、法人が令和8年4月1日以後に支出する寄附金について適用し、法人が同日前に支出した寄附金については、従前どおりとされています（改正法規附則3）。
- (3) 上記2(3)の改正は、令和8年4月1日から施行されています（改正法規附則1）。

七 貸倒引当金

1 改正前の制度の概要

(1) 個別評価金銭債権に係る措置

次の法人が、その有する金銭債権のうち、更生計画認可の決定に基づいて弁済を猶予され、又は賦払により弁済されることその他の事実が生じていることによりその一部につき貸倒れその他これに類する事由による損失が見込まれるもの（その金銭債権に係る債務者に対する他の金銭債権がある場合には、当該他の金銭債権を含みます。以下「個別評価金銭債権」といいます。）のその損失の見込額として、各事業年度において損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、その繰り入れた金額のうち、その事業年度終了の時にその個別

評価金銭債権の取立て又は弁済の見込みがないと認められる部分の金額を基礎として計算した金額（以下「個別貸倒引当金繰入限度額」といいます。）に達するまでの金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法52①、66⑤二・三⑥、法令139の6）。

① その事業年度終了の時に於いて次の法人に該当する法人

イ 普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの

ただし、次の法人を除いたものとされています。

(イ) 投資法人

- (ロ) 特定目的会社
- (ハ) 大法人（資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人、相互会社及び法人課税信託に係る受託法人をいいます。）との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人
- なお、相互会社には、外国相互会社を含むこととされています。
- (ニ) 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合においてそのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人
- (ホ) 通算法人である普通法人又はその普通法人の各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうち、いずれかの法人が次の法人に該当する場合におけるその普通法人
- A その各事業年度終了の時における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人
- B その各事業年度終了の時において相互会社、上記(ハ)若しくは(ニ)の法人又は法人課税信託に係る受託法人に該当する法人
- ロ 公益法人等又は協同組合等
- ハ 人格のない社団等
- ② 銀行、保険会社及びこれらに準ずる一定の法人（法令96④）
- ③ 売買があったものとされるリース資産の対価の額に係る金銭債権を有する法人その他の金融に関する取引に係る金銭債権を有する法人（法令96⑤）
- (注) 更生計画認可の決定に基づいて弁済を猶予され、又は賦払により弁済されることその他の事実とは、次の事実をいいます（法令96①）。
- ① その法人が当該事業年度終了の時にあって有する金銭債権に係る債務者について生じた次の事由に基づいてその弁済を猶予され、又は賦払により弁済されること。
- イ 更生計画認可の決定
- ロ 再生計画認可の決定
- ハ 特別清算に係る協定の認可の決定
- ニ 法人税法施行令第24条の2第1項に規定する事実が生じたこと。
- ホ 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議決定で次のもの（上記ニの事由を除きます。）（法規25の2）
- (イ) 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの
- (ロ) 行政機関、金融機関その他第三者のあっせんによる当事者間の協議により締結された契約でその内容が上記(イ)に準ずるもの
- ② その法人が当該事業年度終了の時にあって有する金銭債権に係る債務者につき、債務超過の状態が相当期間継続し、かつ、その営む事業に好転の見通しがなく、災害、経済事情の急変等により多大な損害が生じたことその他の事由により、その金銭債権の一部の金額につきその取立て等の見込みがないと認められること（その金銭債権につき上記①の事実が生じている場合を除きます。）。
- ③ その法人が当該事業年度終了の時にあって有する金銭債権に係る債務者につき更生手続開始の申立て等が生じていること（その金銭債権につき、上記①の事実が生じている場合及び上記②の事実が生じていることにより本制度の適用を受けた場合を除きます。）。
- ④ その法人が当該事業年度終了の時にあって有する金銭債権に係る債務者である外国の政府、中央銀行又は地方公共団体の長期にわたる債務の履行遅滞によりその金銭債

権の経済的な価値が著しく減少し、かつ、その弁済を受けることが著しく困難であると認められること。

(2) 一括評価金銭債権に係る措置

上記(1)①から③までの法人が、その有する売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権（個別評価金銭債権を除きます。以下「一括評価金銭債権」といいます。）の貸倒れによる損失の見込額として、各事業年度において損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、その繰り入れた金額のうち、その事業年度終了の時に有する一括評価金銭債権の額及び最近における売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権の貸倒れによる損失の額を基礎として計算した金額（一括貸倒引当金繰入限度額）に達するまでの金額は、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52②）。

(3) 対象外となる金銭債権

上記(1)の個別評価金銭債権及び上記(2)の一括評価金銭債権には、次のものを含まないこととされています（法52⑨）。

① 上記(1)③の法人が有する金銭債権でその金融に関する金銭債権以外のもの

② 法人がその法人との間に完全支配関係がある他の法人に対して有する金銭債権

なお、上記(1)又は(2)の措置により、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された上記(1)又は(2)の貸倒引当金勘定の金額は、その事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（法52⑩）。

2 改正の内容

上記1(1)の個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入事由のうち、金銭債権に係る債務者について生じた更生計画認可の決定、再生計画認可の決定等に基づいてその弁済を猶予され、又は賦払に

より弁済されること（上記1(1)(注)①）に、金銭債権に係る債務者について円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手續等に関する法律（以下「早期事業再生法」といいます。）第28条第1項又は第29条の規定により権利変更決議の効力が生じたことによりその金銭債権の弁済を猶予され、又は賦払により弁済されることが追加されました（法規25の2一）。

我が国の経済社会の活力の向上及び持続的発展を図るためには、経済的に窮境に陥るおそれのある事業者について早期での円滑な事業再生を促すことにより、当該事業者がその事業の価値の毀損並びに技術及び人材の散逸の回避を図った上で経営資源を有効に活用してその事業活動を活性化できるようにすることが重要であることに鑑み、当該事業者の事業再生の実施のため、公正かつ中立な第三者が関与して金融機関等であるその債権者の一定の割合以上の多数の同意を得、かつ、裁判所の認可を受けた当該債権者の決議により、当該債権者に対する当該事業者の債務に係る権利関係の調整を行うことができる手續等に関し必要な事項を定め、もって当該事業者の円滑な事業再生の実施を図ることを目的とした早期事業再生法が第217回国会で成立し、令和7年6月13日に公布されました。この中で、

- ・ 経済的に窮境に陥るおそれのある事業者は、その事業再生を図るため、対象債権者集会における対象債権者の権利の変更に関する議案（以下「権利変更議案」といいます。）の決議（以下「権利変更決議」といいます。）によりその事業者に対して貸付債権等を有する金融機関等の権利を変更しようとするときは、その権利の変更について、手續の監督等を行う公正な第三者機関として経済産業大臣が指定する者（以下「指定確認調査機関」といいます。）に申請し、その申請が、その事業者が事業の継続に支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することが困難となるおそれがあること等の要件に該当する旨の確認を受けなければならない（早期事業再生法3）。

- ・ 確認を受けた事業者は、その確認後6月以内に、その事業者の早期での事業再生に関する計画（以下「早期事業再生計画」といいます。）を作成し、権利変更議案を記載した書面と共に指定確認調査機関に提出しなければならない（早期事業再生法14）。なお、権利変更議案による対象債権者の権利の変更の内容は、対象債権者の間では平等でなければならない（早期事業再生法13）。
- ・ 早期事業再生計画の内容が一定の基準に適合するものであること等の要件への該当性の指定確認調査機関による調査結果の報告を受けた場合には、確認を受けた事業者は、権利変更議案を決議するために対象債権者集会を招集し、権利変更議案を決議する。権利変更議案を可決するには、対象債権者の議決権の総額の4分の3以上の議決権を有する者の同意がなければならない（早期事業再生法16、20）。
- ・ 権利変更決議があったときは、権利変更議案につき、議決権者の全ての同意を得た場合を除き、確認を受けた事業者は、遅滞なく、裁判所に対しその権利変更決議の認可の申立てをしなければならない（早期事業再生法26）。権利変更決議は、その認可の決定の時又は議決権者の全ての同意を得た権利変更決議があったときからその効力を生じ、対象債権者の権利は、権利変更決議の内容に従い変更される（早期事業再生法28、29）。

といった手続が定められています。

(注1) 対象債権者とは、対象債権を有する者をいい、対象債権とは、上記の確認を受けた事業者に対してその確認の時に金融機関等が有するその確認前の原因に基づいて生じた貸付債権等をいいます（早期事業再生法2③④）。

この早期事業再生法に基づく権利変更手続は、法令の規定による整理手続ではあるものの、更生計画認可の決定、再生計画認可の決定等に準ずる事実として個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入事由として認められている債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定

めているもの（上記1(1)(注)①ホ(イ)）と同等のものと考えられること等から、繰入事由に追加することとされたものです。

権利変更決議について、裁判所の認可の決定があり、又は議決権者の全ての同意を得ることによりその効力が生じた場合には、その権利変更決議に係る金銭債権の額のうちその効力が生じた日の属する事業年度終了の日の翌日から5年を経過する日までに弁済されることとなっている金額以外の金額が、個別貸倒引当金繰入限度額となります（法令96①一）。

(注2) 関係法令については、下記の(参考)をご参照ください。

(参考) 円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手続等に関する法律（令和7年法律第67号）

(定義)

第2条 この法律において「金融機関等」とは、次に掲げる者をいう。

- 一 預金保険法（昭和46年法律第34号）第2条第1項に規定する金融機関
- 二 銀行法（昭和56年法律第59号）第4条第1項の免許を受けた同法第10条第2項第8号に規定する外国銀行
- 三 農水産業協同組合貯金保険法（昭和48年法律第53号）第2条第1項に規定する農水産業協同組合
- 四 保険業法（平成7年法律第105号）第2条第2項に規定する保険会社、同条第7項に規定する外国保険会社等及び同法第223条第1項に規定する免許特定法人
- 五 貸金業法（昭和58年法律第32号）第2条第2項に規定する貸金業者
- 六 政策金融機関、預金保険機構、信用保証協会その他これらに準ずる経済産業省令で定める特殊法人等（法律により直接に設立された法人若しくは特別の法律により特別の設立行為をもって設立された法人のうち総務省設置法（平

成11年法律第91号)第4条第1項第8号の規定の適用を受けるもの、特別の法律により設立され、かつ、その設立に関し行政官庁の認可を要する法人又は独立行政法人通則法(平成11年法律第103号)第2条第1項に規定する独立行政法人をいう。)

七 前各号に掲げる者のほか、金銭の貸付けその他金融に関する業務で信用の供与に係るものを行う事業者として経済産業省令で定める者

八 地方公共団体

九 債権管理回収業に関する特別措置法(平成10年法律第126号)第2条第3項に規定する債権回収会社その他債権の譲受けに関する業務を行う事業者として経済産業省令で定める者

2 この法律において「貸付債権等」とは、貸付債権その他信用の供与に基づく債権として経済産業省令で定めるもの(前項第9号に掲げる者が有するものにあつては、同項第1号から第8号までに掲げる者が有していたものを同項第9号に掲げる者が譲り受けた場合のものに限る。)をいう。

3 この法律において「対象債権」とは、次条第1項の確認を受けた事業者(以下「確認事業者」という。)に対して当該確認の時に金融機関等が有する当該確認前の原因に基づいて生じた貸付債権等及び当該貸付債権等に係る次に掲げる権利をいう。

- 一 当該確認後の利息の請求権
- 二 当該確認後の不履行による損害賠償又は違約金の請求権

4 この法律において「対象債権者」とは、対象債権を有する者であつて、次条第7項(第4条第3項において準用する場合を含む。)の規定による通知を受けた者をいう。

(指定確認調査機関の確認)

第3条 経済的に窮境に陥るおそれのある事業者は、その事業再生を図るため、第10条の対象債権者集会における第11条に規定する権利変更議案の決議(以下「権利変更決議」という。)により当該事業者に対して貸付債権等を有する金融機関等の権利を変更しようとするときは、経済産業省令で定めるところにより、当該権利の変更について、申請書に当該権利の変更に関する概要を記載した書面(以下この条において「権利変更概要書」という。)及び当該貸付債権等の一覧表(以下この条において「貸付債権等一覧表」という。)を添付して、これらを第46条第1項の規定による指定を受けた者(以下「指定確認調査機関」という。)に提出し、その申請が次の各号のいずれにも該当する旨の確認を受けなければならない。

- 一 当該事業者が事業の継続に支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することが困難となるおそれがあること。
- 二 貸付債権等一覧表に記載のある債権が当該事業者に対して金融機関等が有する当該確認前の原因に基づいて生じた貸付債権等であること。
- 三 権利変更概要書において記載された当該権利の変更に関する方針が第11条に規定する権利変更議案の可決の見込みがないことが明らかでないものとして経済産業省令で定める基準に適合するものであること。
- 四 当該権利の変更に関する方針が貸付債権等一覧表に記載のある金融機関等の一般の利益に適合する見込みがあること。
- 五 当該事業者が、破産手続開始の決定、再生手続開始の決定、更生手続開始の決定、特別清算開始の命令又は外国倒産処理手続の承認の決定を受け、及び

- 破産事件、再生事件、更生事件、特別清算事件又は承認援助事件が係属している者でないこと。
- 2 権利変更概要書には、次に掲げる事項を記載しなければならない。
- 一 当該事業者に対して貸付債権等を有する金融機関等の権利の変更に関する方針
 - 二 当該事業者の収入及び支出の見込み
 - 三 当該事業者が早期での事業再生を図るため実施しようとする今後の事業活動の方向性
 - 四 当該事業者が当該確認を受けることについての金融機関等（貸付債権等一覧表に記載のある貸付債権等の総額のうち経済産業省令で定める割合に相当する額以上の貸付債権等を有する者に限る。）の異議の有無
 - 五 当該事業者が、破産手続開始の決定、再生手続開始の決定、更生手続開始の決定、特別清算開始の命令又は外国倒産処理手続の承認の決定を受け、及び破産事件、再生事件、更生事件、特別清算事件又は承認援助事件が係属している者でないこと。
 - 六 第10条の対象債権者集会の時期の見込み
 - 七 その他経済産業省令で定める事項
- 3 貸付債権等一覧表には、次に掲げる事項を記載しなければならない。
- 一 当該事業者に対して金融機関等が有する貸付債権等の内容及び原因並びに当該金融機関等の氏名又は名称及び住所
 - 二 当該貸付債権等が担保権（特別の先取特権、質権、抵当権、商法（明治32年法律第48号）若しくは会社法（平成17年法律第86号）の規定による留置権、譲渡担保権（譲渡担保契約及び所有権留保契約に関する法律（令和7年法律第56号）第2条第3号に規定する譲渡担保権をいう。第8条及び第8条の3第1項において同じ。）若しくは留保所有権（同法第2条第18号に規定する留保所有権をいう。第8条及び第8条の3第1項において同じ。）、企業担保権又は企業価値担保権をいう。以下同じ。）によって担保されるものであるときは、その旨並びに当該担保権の内容及びその目的である財産
- 三 その他経済産業省令で定める事項
- 4 第1項の確認の申請には、権利変更概要書及び貸付債権等一覧表（第12条第1項及び第14条第1項において「権利変更概要書等」という。）のほか、定款、登記事項証明書、貸借対照表、損益計算書その他の経済産業省令で定める書類を添付しなければならない。
- 5 前項の場合において、定款、貸借対照表又は損益計算書が電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。以下同じ。）で作成されているときは、書類に代えて当該電磁的記録を添付することができる。
- 6 指定確認調査機関は、確認調査員（第52条の規定により選任された確認調査員をいう。第46条第1項第5号及び第52条を除き、以下同じ。）に第1項の確認の実施に関する事務を実施させなければならない。
- 7 指定確認調査機関は、第1項の確認をしたときは、経済産業省令で定めるところにより、その旨を対象債権を有する者に通知しなければならない。
（対象債権者集会の権限）
- 第11条 対象債権者集会は、対象債権者の権利（対象債権者が担保権の行使によっ

て弁済を受けることができる対象債権の部分に係る権利を除く。以下同じ。)の変更に関する議案(以下「権利変更議案」という。)について決議をすることができる。

(権利変更議案)

第12条 確認事業者は、権利変更議案において、権利変更概要書等(第4条第1項の規定による変更の確認又は同条第2項の規定による変更の届出があったときは、その変更後のもの。第14条第1項において同じ。)に基づき、対象債権者の権利の全部又は一部を変更する条項を定めなければならない。

2 対象債権者の権利の全部又は一部を変更する条項においては、対象債権(担保権の行使によって弁済を受けることができる対象債権の部分を除く。)に係る債務の減免、期限の猶予その他の対象債権者の権利の変更の一般的基準を定めなければならない。

3 担保権の行使によって弁済を受けることができない対象債権の部分が確定していない対象債権を有する者があるときは、権利変更議案において、その対象債権の部分が確定した場合における対象債権者としての権利の行使に関する適確な措置を定めなければならない。

(権利変更議案による対象債権者の権利の変更)

第13条 権利変更議案による対象債権者の権利の変更の内容は、対象債権者の間では平等でなければならない。ただし、不利益を受ける対象債権者の同意がある場合又は少額の対象債権若しくは第6条第1項の規定による一時停止の要請に反して回収等をした対象債権者の対象債権について別段の定めをし、その他これらの者の間に差を設けても衡平を害しない場合は、この限りでない。

(早期事業再生計画)

第14条 確認事業者は、第3条第1項の確認後6月以内に、権利変更概要書等に基づき、確認事業者の早期での事業再生に関する計画(以下「早期事業再生計画」という。)を作成し、権利変更議案の内容を記載した書面と共に指定確認調査機関に提出しなければならない。

2 指定確認調査機関は、前項の期間内に同項の規定による提出をすることができないことについてやむを得ない事由があるものとして経済産業省令で定める場合には、確認事業者の申請により、6月以内を限り、同項の期間を延長することができる。

3 早期事業再生計画には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

一 確認事業者が早期での事業再生を図るために権利変更決議を必要とするに至った事情

二 確認事業者の業務に関する経過及び現状

三 確認事業者の資産及び負債に関する経過及び現状(対象債権の内容及び原因並びに当該対象債権を有する対象債権者の氏名又は名称を含む。)

四 対象債権が担保権によって担保されるものであるときは、その旨並びに当該担保権の内容及びその目的である財産

五 確認事業者の資産及び負債並びに収入及び支出の見込み(資金の調達を行う場合には、当該資金の調達に関する事項を含む。)

六 確認事業者が早期での事業再生を図るため実施しようとする今後の事業活動に関する事項(当該確認事業者に係る従業員の当該事業活動への協力並びに当該確認事業者に係る技術及び人材の散逸の回避の見込みに関する事項と

して経済産業省令で定めるものを含む。)

七 その他経済産業省令で定める事項

4 確認事業者は、第1項の規定により早期事業再生計画を提出するときは、前項第3号の確認事業者の資産及び負債に関し、これらの価額(同項第4号の担保権の目的である財産の価額を含む。)を経済産業省令で定める基準に従い評定した結果を添付しなければならない。

(指定確認調査機関の調査)

第15条 指定確認調査機関は、前条第1項の規定による提出を受けたときは、権利変更議案、早期事業再生計画及び同条第4項の規定による評定の内容が次に掲げる要件に該当するものであることについて調査を行わなければならない。

一 権利変更議案の内容が法令の規定に違反しないこと。

二 権利変更議案により変更される対象債権者の権利に係る債務が履行される見込みがないことが明らかでないこと。

三 権利変更議案の内容が対象債権者の一般の利益に適合するものであること。

四 権利変更議案における対象債権者の権利の全部又は一部を変更する条項が、前条第3項第3号から第5号までに掲げる事項を踏まえて定められていること。

五 早期事業再生計画の内容が経済産業省令で定める基準に適合するものであること。

六 前条第4項の規定による評定の内容が同項の経済産業省令で定める基準に適合するものであること。

2 指定確認調査機関は、確認調査員に前項の調査の実施に関する事務を実施させなければならない。

3 確認事業者は、第1項の調査に協力しなければならない。

4 指定確認調査機関は、第1項の調査の

結果を確認事業者に報告しなければならない。

(対象債権者集会の招集等)

第16条 対象債権者集会は、確認事業者が招集する。

2 確認事業者は、前条第4項の規定による報告を受けたときは、遅滞なく、権利変更議案を決議するために対象債権者集会を招集しなければならない。

3 確認事業者は、対象債権者集会を招集する場合には、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 対象債権者集会の日時

二 対象債権者集会の目的である事項

三 対象債権者集会に出席しない対象債権者が電磁的方法(電子情報処理組織を使用する方法その他の情報通信の技術を利用する方法をいう。以下同じ。)によって議決権を行使することができることとするときは、その旨

四 その他経済産業省令で定める事項

4 対象債権者集会を招集するには、確認事業者は、対象債権者集会の日の経済産業省令で定める日数前までに、対象債権者及び指定確認調査機関に対して、経済産業省令で定めるところにより、書面をもってその通知を発しなければならない。

5 確認事業者は、前項の書面による通知の発出に代えて、経済産業省令で定めるところにより、同項の通知を受けるべき者の承諾を得て、電磁的方法により通知を発することができる。この場合において、当該確認事業者は、同項の書面による通知を発したものとみなす。

6 前2項の通知には、第3項各号に掲げる事項を記載し、又は記録しなければならない。

(対象債権者の議決権)

第19条 対象債権者は、次の各号に掲げる対象債権の区分に従い、それぞれ当該各

号に定める金額に応じて、対象債権者集会における議決権を有する。

一 第3条第1項の確認後に期限が到来すべき確定期限付債権で無利息のもの当該確認の時から期限に至るまでの期間の年数（その期間に1年に満たない端数があるときは、これを切り捨てるものとする。）に応じた債権に対する当該確認の時ににおける法定利率による利息を債権額から控除した額

二 金額及び存続期間が確定している定期金債権 各定期金につき前号の規定に準じて算定される額の合計額（その額が第3条第1項の確認の時ににおける法定利率によりその定期金に相当する利息を生ずべき元本額を超えるときは、その元本額）

三 次に掲げる債権 経済産業省令で定める時における評価額

イ 第3条第1項の確認後に期限が到来すべき不確定期限付債権で無利息のもの

ロ 金額又は存続期間が不確定である定期金債権

ハ 金銭債権で、その額が不確定であるもの又はその額を外国の通貨をもって定めたもの

ニ 条件付債権

ホ 確認事業者に対して行うことができる将来の請求権

四 前3号に掲げる債権以外の債権 債権額

2 前項の規定にかかわらず、対象債権者は、対象債権のうち、第3条第1項の確認後の利息の請求権並びに当該確認後の不履行による損害賠償及び違約金の請求権については、議決権を有しない。

3 第1項の規定にかかわらず、確認事業者の財産につき存する担保権を有する対象債権者は、その担保権の行使によって

弁済を受けることができる対象債権の額については、議決権を有しない。

4 対象債権者は、第3条第1項の確認後に弁済を受けた対象債権の部分については、議決権を行使することができない。
(対象債権者集会の決議)

第20条 対象債権者集会において権利変更議案を可決するには、議決権者（議決権を行使することができる対象債権者をいう。以下同じ。）の議決権の総額の4分の3以上の議決権を有する者の同意がなければならない。ただし、一の議決権者が議決権者の議決権の総額の4分の3以上の議決権を有する場合において権利変更議案を可決するには、この項本文の同意のほか、出席した議決権者の過半数の同意がなければならない。

2 第24条第1項の規定によりその有する議決権の一部のみを権利変更議案に同意するものとして行使した議決権者（その余の議決権を行使しなかったものを除く。）があるときの前項ただし書の規定の適用については、当該議決権者一人につき、出席した議決権者の数に1を、同意をした議決権者の数に2分の1を、それぞれ加算するものとする。

3 対象債権者集会においてその延期又は続行を可決するには、出席した議決権者の議決権の総額の2分の1を超える議決権を有する者の同意がなければならない。

4 対象債権者集会においてその延期又は続行について決議があった場合には、第16条第3項から第6項までの規定は、適用しない。

5 確認事業者及び指定確認調査機関（確認調査員を含む。）は、対象債権者に対し、第17条第1項の規定により交付し、又は同条第2項の規定により提供するもののほか、対象債権者が第1項又は第3項の同意をするか否かの判断をするために必

要な情報を提供するよう努めなければならない。

6 確認調査員は、対象債権者集会に出席し、意見を求められたときは、意見を述べなければならない。

7 確認事業者は、対象債権者集会において、対象債権者に対し、意見を述べる機会を与えなければならない。

(権利変更決議の認可の申立て)

第26条 権利変更決議があったとき(権利変更議案につき、議決権者の全ての同意を得たときを除く。)は、確認事業者は、遅滞なく、裁判所に対し、当該権利変更決議の認可の申立てをしなければならない。この場合において、当該確認事業者は、早期事業再生計画及び第15条第1項の調査の結果を記載した書面を裁判所に提出しなければならない。

2 前項の場合において、確認事業者は、同項の規定による書面の提出に代えて、最高裁判所規則で定めるところにより、当該書面に記載すべき事項を最高裁判所規則で定める電子情報処理組織(裁判所の使用に係る電子計算機(入出力装置を含む。以下同じ。))と手続の相手方の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織をいう。以下同じ。)を使用して裁判所の使用に係る電子計算機に備えられたファイル(第36条第2項及び第3項並びに第37条を除き、以下単に「ファイル」という。)に記録し、又は当該書面に記載すべき事項に係る電磁的記録を記録した記録媒体を提出することができる。この場合において、当該確認事業者は、前項の書面を提出したものとみなす。

(権利変更決議の認可又は不認可の決定)

第27条 前条第1項の申立てがあった場合には、裁判所は、次項の場合を除き、権利変更決議の認可の決定をする。

2 裁判所は、次の各号のいずれかに該当する場合には、権利変更決議の不認可の決定をする。

一 対象債権者集会手続又は権利変更決議の内容が法令の規定に違反し、かつ、その不備を補正することができないものであるとき。ただし、対象債権者集会手続が法令の規定に違反する場合において、当該違反の程度が軽微であるときは、この限りでない。

二 権利変更決議により変更される対象債権者の権利に係る債務が履行される見込みがないことが明らかであるとき。

三 権利変更決議が不正の方法によって成立するに至ったとき。

四 権利変更決議の内容が対象債権者の一般の利益に反するとき。

3 確認事業者及び対象債権者は、裁判所に対し、前条第1項の申立てについて意見を述べることができる。

4 権利変更決議の認可又は不認可の決定があった場合には、裁判所書記官は、最高裁判所規則で定めるところにより、その主文及び理由の要旨を記録した電磁的記録を作成し、これをファイルに記録しなければならない。

5 前項に規定する場合には、確認事業者及び対象債権者に対して、同項の規定によりファイルに記録された電磁的記録を送達しなければならない。

6 権利変更決議の認可又は不認可の決定に対しては、確認事業者及び対象債権者に限り、即時抗告をすることができる。

7 第7条第7項の規定は、前条第1項の申立て並びに第1項及び第2項の決定並びに前項の即時抗告についての裁判について準用する。

(権利変更決議の効力)

第28条 権利変更決議は、認可の決定の時から、効力を生ずる。

2 権利変更決議は、確認事業者及び全ての対象債権者に対してその効力を有する。

3 権利変更決議は、対象債権者が確認事業者の保証人その他確認事業者と共に債務を負担する者に対して有する権利及び確認事業者以外の者が対象債権者のために提供した担保に影響を及ぼさない。

4 権利変更決議の認可の決定があったときは、対象債権者の権利は、権利変更決議の内容に従い、変更される。

(議決権者の全ての同意を得た場合における権利変更決議の効力)

第29条 権利変更議案につき、議決権者の全ての同意を得たときは、前条第1項及び第4項の規定にかかわらず、権利変更決議はその効力を生じ、対象債権者の権利は、権利変更決議の内容に従い、変更されるものとする。この場合においては、第9条中「権利変更決議の認可の決定があったとき」とあるのは、「権利変更決議があったとき」とする。

(対象債権者集会関連業務を行う者の指定等)

第46条 経済産業大臣は、次の各号に掲げる要件のいずれにも該当すると認められる者を、その申請により、対象債権者集会関連業務(第3条第1項の確認及び第15条第1項の調査その他対象債権者集会手続に係る前章の規定による業務並びに次章の規定による業務並びにこれらに付随する業務をいう。以下同じ。)を行う者として、指定することができる。

一 法人(法人でない団体で代表者又は管理人の定めのあるものを含む。)であること。

二 第60条第1項の規定によりこの項の規定による指定(以下「指定」という。)を取り消され、その取消の日から5年を経過しない者でないこと。

三 この法律若しくは弁護士法(昭和24

年法律第205号)又はこれらに相当する外国の法令の規定に違反し、罰金の刑(これに相当する外国の法令による刑を含む。)に処せられ、その刑の執行を終わり、又はその刑の執行を受けることがなくなった日から5年を経過しない者でないこと。

四 役員(法人でない団体で代表者又は管理人の定めのあるものの代表者又は管理人を含む。以下同じ。)のうちに、次のいずれかに該当する者がいないこと。

イ 心身の故障のため対象債権者集会関連業務に係る職務を適正に執行することができない者として経済産業省令で定める者

ロ 破産手続開始の決定を受けて復権を得ない者又は外国の法令上これと同様に取り扱われている者

ハ 拘禁刑以上の刑(これに相当する外国の法令による刑を含む。)に処せられ、その刑の執行を終わり、又はその刑の執行を受けることがなくなった日から5年を経過しない者

ニ 第60条第1項の規定により指定を取り消された場合又はこの法律に相当する外国の法令の規定により当該外国において受けている指定に類する行政処分を取り消された場合において、その取消の日前30日以内にその法人の役員(外国の法令上これと同様に取り扱われている者を含む。)であった者でその取消の日から5年を経過しない者

ホ この法律若しくは弁護士法又はこれらに相当する外国の法令の規定に違反し、罰金の刑(これに相当する外国の法令による刑を含む。)に処せられ、その刑の執行を終わり、又はその刑の執行を受けることがなくなった日から5年を経過しない者

へ 暴力団員による不当な行為の防止等に関する法律（平成3年法律第77号）第2条第6号に規定する暴力団員又は同号に規定する暴力団員でなくなった日から5年を経過しない者（第51条において「暴力団員等」という。）

五 対象債権者集会関連業務（第52条の規定により確認調査員を選任することを含む。）を適確に実施するに足る経理的及び技術的な基礎を有すること。

六 役員又は職員の構成が対象債権者集会関連業務の公正な実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。

七 対象債権者集会関連業務の実施に関する規程（以下「業務規程」という。）が法令に適合し、かつ、この法律の定めるところにより対象債権者集会関連業務を公正かつ適確に実施するために十分であると認められること。

八 対象債権者集会関連業務以外の業務を行っている場合には、その業務を行うことによって対象債権者集会関連業務の公正な実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。

2 経済産業大臣は、指定をしようとする

ときは、前項第5号から第7号までに掲げる要件（対象債権者集会手続に係る前章の規定による業務のうち法律事務に係る部分に限り、同号に掲げる要件にあっては、第50条第2項各号及び第3項各号に掲げる基準に係るものに限る。）に該当していることについて、あらかじめ、法務大臣に協議しなければならない。

3 経済産業大臣は、指定をしたときは、指定確認調査機関の名称及び主たる営業所又は事務所の所在地並びに当該指定をした日を公示しなければならない。

3 適用関係

上記2の改正は、早期事業再生法の施行の日から施行することとされています（改正法規附則1二）。

（注）早期事業再生法の施行の日は、早期事業再生法の公布の日（令和7年6月13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（早期事業再生法附則1）、円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手続等に関する法律の施行期日を定める政令（令和8年政令第190号）により令和8年12月11日とされています。

八 欠損金の繰越控除

1 改正前の制度の概要

(1) 欠損金の繰越し

法人の各事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、その欠損金額に相当する金額は、その各事業年度の所得の金額の計算上、欠損金額控除前の所得の金額の50%相当額を限度として、損金の額に算入することとされています（法法57①）。

なお、中小法人等、再建中の法人及び新設法

人については、欠損金額控除前の所得の金額を限度として、損金の額に算入することとされています（法法57①）。

（注1）中小法人等とは、各事業年度終了の時に於いて次の法人に該当する法人をいいます（法法57①一、66⑤二・三⑥、法令139の6）。

① 普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの

ただし、次の法人を除いたものとされています。

- イ 投資法人
 - ロ 特定目的会社
 - ハ 法人課税信託に係る受託法人
 - ニ 大法人（資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人、相互会社及び法人課税信託に係る受託法人をいいます。）との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人
 - なお、相互会社には、外国相互会社を含むこととされています。
 - ホ 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合においてそのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人（上記ニの法人を除きます。）
 - ヘ 通算法人である普通法人又はその普通法人の各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうち、いずれかの法人が次の法人に該当する場合におけるその普通法人
 - (イ) その各事業年度終了の時ににおける資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人
 - (ロ) その各事業年度終了の時ににおいて相互会社又は上記ハからホまでの法人に該当する法人
 - ト 相互会社
- ② 公益法人等又は協同組合等
 - ③ 人格のない社団等
- (注2) 再建中の法人とは、法人の各事業年度が次の事業年度（その法人の事業の再生が図られたと認められる事由が生じた日以後に終了する事業年度を除きます。）である場合におけるその法人をいいます（法法57⑪二、法令113の2①）。
- ① 更生手続開始の決定があった場合におけるその更生手続開始の決定の日からその更生手続開始の決定に係る更生計画認可の決定の日以後7年を経過する日までの期間（以下「更生期間」といいます。）内の日の属する事業年度
 - ただし、更生期間内にその更生手続開始の決定に係る次の事実が生じた場合には、その更生手続開始の決定の日から次の事実が生じた日までの期間内の日の属する事業年度とされています（法法57⑪二イ、法令113の2②）。
 - イ その更生手続開始の決定を取り消す決定の確定
 - ロ 更生手続廃止の決定の確定
 - ハ 更生計画不認可の決定の確定
 - ② 再生手続開始の決定があった場合におけるその再生手続開始の決定の日からその再生手続開始の決定に係る再生計画認可の決定の日以後7年を経過する日までの期間（以下「再生期間」といいます。）内の日の属する事業年度
 - ただし、再生期間内にその再生手続開始の決定に係る次の事実が生じた場合には、その再生手続開始の決定の日から次の事実が生じた日までの期間内の日の属する事業年度とされています（法法57⑪二ロ、法令113の2③）。
 - イ その再生手続開始の決定を取り消す決定の確定
 - ロ 再生手続廃止の決定の確定
 - ハ 再生計画不認可の決定の確定
 - ニ 再生計画取消しの決定の確定
 - ③ 法人税法第59条第2項に規定する政令で定める事実（上記②の事実を除きます。）が生じた場合におけるその事実が生じた日から同日の翌日以後7年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度
 - ④ 上記①から③までの事実に基づき事実が生じた場合におけるその事実が生じた

日から同日の翌日以後7年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度

具体的には、次の事実となります（法令113の2④、117の3一・二・四）。

イ 法人について特別清算開始の命令があったこと。

ロ 法人について破産手続開始の決定があったこと。

ハ 上記②又は上記イ若しくはロの事実に準ずる事実（上記①又は③の事実を除きます。）

ニ 法令の規定による整理手続によらない負債の整理に関する計画の決定又は契約の締結で、第三者が関与する協議によるものがあったこと（上記③の事実該当する事実を除きます。）。

第三者が関与する協議によるものは、次のものとなります（法規26の4③）。

(イ) 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの

(ロ) 行政機関、金融機関その他第三者のあっせんによる当事者間の協議による上記(イ)に準ずる内容の契約の締結

(注3) 新設法人とは、法人の各事業年度がその法人の設立の日から同日以後7年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度（その法人の発行する株式が金融商品取引所等に上場されたこと等の事由が生じた日以後に終了する事業年度を除きます。）である場合におけるその法人をいいます（法法57①三、法令113の2⑤～⑦）。

ただし、普通法人に限ることとされるとともに、中小法人等又は上記（注1）①ハ若しくはニの法人に該当するもの及びその法人が通算法人である場合において他の通算法人のいずれかの当該各事業年度終了の日の属する事業年度が当該他の通算法人の設立の日から同日以後7年を経過する日ま

での期間内の日の属する事業年度でないときにおけるその法人並びに株式移転完全親法人を除くこととされています。

また、平成27年度税制改正において、欠損金の繰越期間（改正前：9年）を10年に延長する改正（施行日：平成30年4月1日）が行われており、この改正は、法人の平成30年4月1日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金額について適用することとされています（平成27年改正法附則27①）。

(2) 青色申告書を提出しなかった事業年度の欠損金の特例

法人の各事業年度開始の前日10年以内に開始した事業年度のうち青色申告書を提出する事業年度でない事業年度において生じた欠損金額に係る上記(1)の適用については、その欠損金額のうち、災害損失金額を超える部分の金額は、ないものとされています（法法58①）。

(注) 災害損失金額とは、棚卸資産、固定資産又は一定の繰延資産について生じた一定の損失の額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填されるものを除きます。）とされています（法令114～116）。

2 改正の内容

再建中の法人の対象事業年度（上記1(1)（注2））に、その法人の債務について、円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手続等に関する法律（以下「早期事業再生法」といいます。）第28条第1項又は第29条の規定により権利変更決議の効力が生じた場合におけるその生じた日から同日の翌日以後7年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度が追加されました（法令113の2④二）。

(注1) 上記の権利変更決議の効力が生じた場合からは、法人税法第59条第2項に規定する政令で定める事実（上記1(1)（注2）③の事実）に該当する場合を除くこととされています。

早期事業再生法に基づく権利変更手続は、法令

の規定による整理手続ではあるものの、更生計画認可の決定、再生計画認可の決定等に準ずる事実として再建中の法人の対象事由として認められている債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの（上記1(1)(注2)④ニ(イ)）と同等のものと考えられること等から、対象事由に追加することとされたものです。

(注2) 早期事業再生法の詳細については、前述「七 貸倒引当金」の2をご参照ください。

なお、法人税法第59条第2項に規定する政令で定める事実が生じた場合（上記1(1)(注2)③）又は法令の規定による整理手続によらない負債の整理に関する計画の決定若しくは契約の締結で、第三者が関与する協議によるもの等があった場合（上記1(1)(注2)④）と同様、権利変更決議が効力を生じた日以後に次の事由のいずれかが生じた場合には、その事由が生じた日のうち最も早い日以後に終了する事業年度は、対象事業年度から除くこととされています（法第57①二、法令113の2①三）。

- (1) その法人の発行する株式が金融商品取引所等に上場されたこと。
- (2) その法人の発行する株式が店頭売買有価証券登録原簿に登録されたこと。

(3) その法人の早期事業再生計画で定められた弁済期間が満了したこと。

(4) その法人の権利変更決議に係る事実発生前債権の全てが債務の免除、弁済その他の事由により消滅したこと。

(注) 事実発生前債権とは、その法人に対する金銭債権で、法人税法第57条第11項第2号ハ又はニに掲げる事実の発生前の原因に基づいて生じたものをいいます（法規26の4②）。

(注3) 関係法令については、前述「七 貸倒引当金」の2の（参考）をご参照ください。

3 適用関係

上記2の改正は、早期事業再生法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) 早期事業再生法の施行の日は、早期事業再生法の公布の日（令和7年6月13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（早期事業再生法附則1）、円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手続等に関する法律の施行期日を定める政令（令和8年政令第190号）により令和8年12月11日とされています。

九 投資簿価修正

1 改正前の制度の概要

(1) 投資簿価修正（原則）

内国法人の有する株式（出資を含みます。以下同じです。）を発行した他の通算法人について通算終了事由が生じた場合には、その株式のその通算終了事由が生じた時の直後の移動平均法により算出した1単位当たりの帳簿価額は、その通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額に簿価純資産不足額を加算し、又はその通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額から簿価純資産超過額を減算した金額をその株式の数で除

して計算した金額とされています（法令119の3⑤）。

(注1) 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）。
（注2） 通算終了事由とは、通算承認がその効力を失うことをいいます。

簿価純資産不足額は、その株式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に満たない場合におけるその満たない部分の金額とされ、簿価純資産超過額は、その株式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超える部分の金額とされています。ここで、簿価純資産価額とは、①の金額から②の金額を減算した金額（以下「通算終了時の簿価純資産価額」といいます。）に③の割合（以下「通算終了時の持株割合」といいます。）を乗じて計算した金額をいいます。

- ① 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において有する資産の帳簿価額の合計額
- ② 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において有する負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）の帳簿価額の合計額
- ③ 当該他の通算法人の通算承認の効力を失う直前の発行済株式等の総数又は総額のうちにその内国法人がその効力を失う直前に有する当該他の通算法人の株式の数又は金額の占める割合

（注） 発行済株式等とは、発行済株式又は出資をいい、当該他の通算法人が有する自己の株式を除きます。

（2） 通算終了事由が生じた他の通算法人の株式につき資産調整勘定対応金額等がある場合の加算措置

内国法人の有する株式を発行した他の通算法人について通算終了事由が生じた場合において、その内国法人及び他の株式等保有法人の全てがその通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に調整勘定対応金額の合計額等

の計算に関する明細を記載した書類を添付しているときは、当該他の通算法人の株式のその通算終了事由が生じた時の直後の移動平均法により算出した1単位当たりの帳簿価額の計算における簿価純資産価額は、当該他の通算法人の通算終了時の簿価純資産価額に調整勘定対応金額の合計額（次の①及び②の金額の合計額から次の③及び④の金額の合計額を減算した金額をいいます。）を加算した金額に通算終了時の持株割合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3⑥）。

（注1） 他の株式等保有法人とは、上記の他の通算法人以外の通算法人（上記の内国法人を除きます。）で上記の通算終了事由が生じた時の直前において上記の他の通算法人の株式を有するものをいいます（法令119の3⑥）。

- ① その内国法人が通算完全支配関係発生日以前に取得をした当該他の通算法人の対象株式に係る各取得の時ににおける資産調整勘定対応金額の合計額

（注1） 通算完全支配関係発生日とは、上記①の他の通算法人が当該他の通算法人に係る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をいいます（法令119の3⑦一）。

（注2） 対象株式とは、法人税法施行令第119条第1項の規定の適用がある同項第1号又は第27号に掲げる有価証券に該当する株式をいいます（法令119の3⑦二）。

- ② 通算完全支配関係発生日において当該他の通算法人の株式を有する法人（その内国法人を除きます。）が通算完全支配関係発生日以前に取得をした当該他の通算法人の対象株式に係る各取得の時ににおける資産調整勘定対応金額の合計額を合計した金額
- ③ その内国法人が通算完全支配関係発生日以前に取得をした当該他の通算法人の対象株式に係る各取得の時ににおける負債調整勘定対応金額の合計額
- ④ 通算完全支配関係発生日において当該他の

通算法人の株式を有する法人（その内国法人を除きます。）が通算完全支配関係発生日以前に取得をした当該他の通算法人の対象株式に係る各取得の時ににおける負債調整勘定対応金額の合計額を合計した金額

資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額とは、上記の他の通算法人の対象株式の取得の時に、当該他の通算法人を被合併法人とし、その取得をした法人を合併法人とし、その取得に係る対象株式の取得価額をその対象株式の数又は金額で除し、これに当該他の通算法人のその取得の時ににおける発行済株式等の総数又は総額を乗じて計算した金額に相当する金額を法人税法第62条の8第1項に規定する非適格合併等対価額とする非適格合併（適格合併に該当しない合併をいいます。以下同じです。）が行われたものとみなして同項又は同条第3項の規定を適用する場合に資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額として計算される金額に、当該他の通算法人のその取得の時ににおける発行済株式等の総数又は総額のうちにその取得に係る対象株式の数又は金額の占める割合を乗じて計算した金額をいいます（法令119の3⑦三・四）。

（注2） 資産調整勘定の金額とは、法人税法第62条の8第1項に規定する資産調整勘定の金額をいい、具体的には、非適格合併等に係る非適格合併等対価額がその非適格合併等により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える場合におけるその超える部分の金額のうち資産等超過差額に相当する金額以外の金額とされています。

（注3） 負債調整勘定の金額とは、法人税法第62条の8第3項に規定する負債調整勘定の金額（差額負債調整勘定の金額）をいい、具体的には、非適格合併等に係る非適格合併等対価額がその非適格合併等により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場合におけるその満たない部分の金額とされています。

なお、資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額（以下「調整勘定対応金額」といいます。）は、通算完全支配関係発生日に上記の他の通算法人の株式を有する法人ごとに、かつ、その対象株式の取得ごとに計算することとされていますが、その法人がその取得後通算完全支配関係発生日までの間に当該他の通算法人の株式の譲渡をした場合には、各取得の時ににおける調整勘定対応金額の合計額から、その譲渡の直前の時に、その法人が有する対象株式に係る調整勘定対応金額の合計額をその譲渡の直前の時に、その法人が有する当該他の通算法人の株式の数又は金額で除し、これにその譲渡をした当該他の通算法人の株式の数又は金額を乗じて計算した金額を控除することとされています（法令119の3⑥二イ～ニ）。

（注4） 上記の「譲渡」には、適格分割型分割による分割承継法人への移転を含みます（法令119の3⑥二イ）。

総平均法を適用しているときは、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通算終了事由の発生の直前の時までの期間及びその通算終了事由の発生の時から事業年度終了の時までの期間をそれぞれ1事業年度とみなして総平均法により算出し、その場合の通算終了事由の発生の時ににおける帳簿価額は、通算終了事由の発生の直前の時ににおける1単位当たりの帳簿価額にその株式の数を乗じて計算した金額をその株式のその通算終了事由の発生の時の直前の帳簿価額とみなして移動平均法の例により計算した通算終了事由の発生の時の直後の1単位当たりの帳簿価額にその有する株式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）。

なお、通算法人が他の通算法人の株式を有する場合において、当該他の通算法人について通算終了事由が生ずるときの簿価純資産不足額に相当する金額から簿価純資産超過額に相当する金額を減算した金額は、利益積立金額の増加項目とされています（法令9六）。

2 改正の内容

通算終了事由が生じた他の通算法人の株式につき資産調整勘定対応金額等がある場合の加算措置（上記1(2)）について、その内国法人及び通算完全支配関係発生日において離脱法人の株式を有する法人が通算完全支配関係発生日以前に取得をしたその離脱法人の対象株式に係る各取得の時ににおける調整勘定対応金額の合計額のうち各取得の時に譲渡をした株式に係る部分の金額の減算調整の対象となる譲渡から、全部取得条項付種類株式の端数処理による完全子法人化の際の譲渡を除外することとされました（法令119の3⑥ニイ）。

（注1） 全部取得条項付種類株式の端数処理とは、法人税法第2条第12号の16イに掲げる行為をいい、具体的には、全部取得条項付種類株式に係る取得決議によりその取得の対価としてその法人の最大株主等以外の全ての株主等（その法人及びその最大株主等との間に完全支配関係がある者を除きます。）に1に満たない端数の株式以外のその法人の株式が交付されないこととなる場合のその取得決議とされています。すなわち、この取得決議による完全子法人化が適格要件を満たす場合にその完全子法人について通算制度への加入に伴う資産の時価評価の対象外となる等、組織再編税制において株式交換と同様の取扱いとなる行為です。

（注2） 全部取得条項付種類株式とは、ある種類の株式について、これを発行した法人が株主総会その他これに類するものの決議によってその全部の取得をする旨の定めがある場合のその種類の株式をいい、取得決議とは、株主総会その他これに類するものの決議をいい、最大株主等とは、全部取得条項付種類株式を発行した法人以外のその法人の株主等のうちその有するその法人の株式の数が最も多い者をいいます（法法22の16イ）。

全部取得条項付種類株式の端数処理による完全子法人化は、親法人が100%未満の子法人を100%

子法人化する場合の手法の一つとして用いられているところ、全部取得条項付種類株式に係る取得決議により、親法人その他の株主等はその保有する子法人株式を子法人に譲渡し、その対価としてその子法人の別種類の株式（少数株主に対しては、1株未満の端数の株式）が割り当てられることとなります。本加算措置は、子法人株式の取得ごとに調整勘定対応金額を計算し、その取得後に子法人株式の譲渡があった場合には、その譲渡株式に係る調整勘定対応金額を控除することとされていますが、改正前の制度においては、全部取得条項付種類株式の端数処理により100%子法人とした通算子法人の株式に係る調整勘定対応金額の計算上、この取得決議による全部取得条項付種類株式の譲渡についてもそれ以前の子法人株式の取得の時ににおける調整勘定対応金額から控除する金額の計算の対象となっていたことから、親法人が段階的に子法人株式を取得して、最終的に全部取得条項付種類株式の端数処理による完全子法人化により通算グループに加入させた法人の通算グループからの離脱時の投資簿価修正において本加算措置の適用ができないこととなっていました。全部取得条項付種類株式の端数処理は、形式的には発行法人に対する株式の譲渡ではあるものの、別種類の同価値の株式が割り当てられるものである限り、実質的には株式の内容の変更であると考えられること等を踏まえ、全部取得条項付種類株式の端数処理による完全子法人化の際の譲渡を、調整勘定対応金額から控除する金額の対象事由から除外することとされたものです。

対象事由から除外されることとなる譲渡は、具体的には、全部取得条項付種類株式の端数処理による譲渡で、法人税法第61条の2第14項の規定の適用を受けるもののうち、その端数処理により対象法人がその譲渡をした法人との間に完全支配関係を有することとなるものとされています。

（注3） 対象法人とは、通算終了事由が生じた他の通算法人、すなわち投資簿価修正の対象となる株式の発行法人のことです。

法人税法第61条の2第14項の規定の適用を受け

るものとされていることから、全部取得条項付種類株式の譲渡の対価として交付を受けた株式の価額がその譲渡をした全部取得条項付種類株式の価額とおおむね同額となっていないと認められる場合は、通常の譲渡として取り扱われることとなります（法法61の2⑭）。

また、全部取得条項付種類株式の端数処理により対象法人がその譲渡をした法人との間に完全支配関係を有することとなるものとされていることから、最大株主等である法人の全部取得条項付種類株式の譲渡のほか、1に満たない端数の株式以

外の株式が交付された最大株主等との間に完全支配関係がある法人（最大株主等の100%グループ内の法人）の全部取得条項付種類株式の譲渡についても、対象事由から除外されます。

3 適用関係

上記2の改正は、内国法人の令和8年4月1日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用し、内国法人の同日前に終了した事業年度の所得に対する法人税については、従前どおりとされています（改正法令附則5）。

十 転用資産及び移行時資産等の帳簿価額

1 改正前の制度の概要

(1) 公益法人等又は人格のない社団等のその収益事業以外の事業に属していた資産及び負債がその収益事業に属する資産及び負債となった場合のその資産及び負債（転用資産等）の帳簿価額は、その転用資産等の価額としてその収益事業に関する帳簿に記載された金額とすることとされています（法令131の6）。

すなわち、課税対象外とされる資産及び負債を課税対象とされる資産及び負債に転用した場合には、転用時の会計上の帳簿価額を税務上の帳簿価額とするというものです。

(2) 公共法人が収益事業を行う公益法人等に該当することとなった場合のその該当することとなった時において有する資産及び負債（その収益事業に属する資産及び負債に限ります。）（公益法人等移行時資産等）の帳簿価額は、その公益法人等移行時資産等の価額としてその該当することとなった時においてその帳簿に記載されていた金額とすることとされています（法令131の6）。

すなわち、収益事業を行う公益法人等への移行により課税対象外とされる資産及び負債が課税対象とされる資産及び負債となった場合には、移行時の会計上の帳簿価額を税務上の帳簿価額

とするというものです。

(3) 公共法人又は公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合のその該当することとなった時において有する資産及び負債（公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合にあっては、その収益事業以外の事業に属していた資産及び負債に限ります。）（普通法人等移行時資産等）の帳簿価額は、その普通法人等移行時資産等の価額としてその該当することとなった時においてその帳簿に記載されていた金額とすることとされています（法令131の6）。

すなわち、普通法人又は協同組合等への移行により課税対象外とされる資産及び負債が課税対象とされる資産及び負債となった場合には、移行時の会計上の帳簿価額を税務上の帳簿価額とするというものです。

(注) 上記の転用や移行がされる場合には、公益法人等の収益事業以外の事業に属していた資産及び負債又は公共法人が有していた資産及び負債について、これまでの課税対象外の資産及び負債としての取扱いから課税対象の資産及び負債としての取扱いに変更されますが、その資産及び負債には会計上の帳簿価額しか付されていないため、税務上の帳簿価額として付されるべき金額が明らかではありません。このため、

これらの転用や移行の場合における税務上の帳簿価額を明らかにし、その後の各事業年度の所得の金額の計算を行う趣旨で、上記の規定が設けられています。

2 改正の内容

上記1の取扱いは、転用又は移行に係る資産及び負債について、その転用時又は移行時に付された会計上の帳簿価額（帳簿記載金額）を基礎として、その後の各事業年度の所得の金額を計算するという取扱いも企図して定められていたものでした（上記1（注）参照）が、近年、公益法人等が普通法人に移行した事例における移動平均法による有価証券の譲渡原価の計算（法法61の2①二、法令119の2①一）について、現行制度の法律及び政令の条文の文言・構成を踏まえれば、有価証券の移行時の帳簿価額ではなく、移行前における当初の有価証券の取得価額により計算することが相当である旨の裁判例が示されていました。

これを受け、上記1の取扱いは実務面に配慮した取扱いであることのほか、裁判例の将来の課税関係への影響などを勘案し、令和8年度税制改正において、条文上、上記の従前から企図していた取扱いが明確となるよう整備を行った上で、この取扱いを維持することとされました。具体的には、次のとおり、「帳簿記載金額を基礎として、その転用時又は移行時の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額を計算する」旨の規定とされるとともに、上記1の取扱いが、「各事業年度の所得の金額の計算の細目」について委任している法人税法第65条の規定に基づく規定であることが明確となるよう他の同条から委任を受けた規定が定められている法人税法施行令第2編第1章第1節第4款に移設されました（法令139の5の2）。

(1) 公益法人等又は人格のない社団等のその収益事業以外の事業に属していた資産及び負債がその収益事業に属する資産及び負債となった場合には、その資産及び負債（転用資産等）のその収益事業に属することとなった時における帳簿価額は、その転用資産等の価額としてその収益

事業に関する帳簿に記載された金額であるものとして、その公益法人等又は人格のない社団等のその時の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法令139の5の2①）。

(2) 公共法人が収益事業を行う公益法人等に該当することとなった場合には、その該当することとなった時において有する資産及び負債（その収益事業に属する資産及び負債に限ります。）（公益法人等移行時資産等）のその時における帳簿価額は、その公益法人等移行時資産等の価額としてその時においてその帳簿に記載されていた金額であるものとして、その公益法人等のその時の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法令139の5の2②）。

(3) 公共法人又は公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合には、その該当することとなった時において有する資産及び負債（公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合にあっては、その収益事業以外の事業に属していた資産及び負債に限ります。）（普通法人等移行時資産等）のその時における帳簿価額は、その普通法人等移行時資産等の価額としてその時においてその帳簿に記載されていた金額であるものとして、その普通法人又は協同組合等のその時の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法令139の5の2③）。

(注) 上記の裁判例において示された移動平均法による有価証券の譲渡原価の計算（法法61の2①二、法令119の2①一）のほか、転用又は移行がされた場合に帳簿価額に基づき所得計算を行うこととなる規定は複数あり（資産の評価益（法法25①）、資産の評価損（法法33①）等）、いずれも同様の取扱いとすべきものであることから、各規定において個別に定めを置くのではなく、従前の規定（旧法令131の6）と同様、転用又は移行がされた場合における資産及び負債の帳簿価額に関する包括的規定として定められています。

3 適用関係

上記2の改正は、法人の令和8年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税につい

て適用し、法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、従前どおりとされています（改正法令附則6）。

十一 防衛特別所得税額の法人税額からの控除

1 改正前の制度の概要

(1) 所得税額の法人税額からの控除及び所得税額の還付

法人が各事業年度において所得税法第174条各号に規定する利子等、配当等、給付補填金、利息、利益、差益、利益の分配又は賞金（以下「利子及び配当等」といいます。）の支払を受ける場合には、利子及び配当等につき同法の規定により課される所得税の額は、次により、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされています（法法68①、法令140の2）。なお、法人税の額から控除しても控除しきれない所得税の額があるときは、その金額を還付することとされています（法法78、133）。

（注1） 租税特別措置法第3条の3第2項に規定する国外公社債等の利子等、同法第6条第1項に規定する民間国外債の利子、同条第13項に規定する外貨債の利子、同法第8条の3第2項に規定する国外投資信託等の配当等、同法第9条の2第1項に規定する国外株式の配当等、同法第41条の9第2項に規定する懸賞金付預貯金等の懸賞金等、同法第41条の12第2項に規定する償還差益（以下「割引債の償還差益」といいます。）及び同法第41条の12の2第1項に規定する差益金額（以下「国外公社債等の利子等」といいます。）につき課される所得税の額も、本制度の対象とされています（措法3の3⑤、6③⑬、8の3⑤、9の2④、41の9④、41の12④、41の12の2⑦）。

① 次の配当等に対する所得税の額……その元本を所有していた期間に対応するものとして

計算される所得税の額

イ 法人から受ける剰余金の配当（特定公社債等運用投資信託の受益権及び社債の受益権に係るもの、資本剰余金の減少を伴うもの並びに分割型分割によるもの及び株式分配を除きます。）若しくは利益の配当（分割型分割によるもの及び株式分配を除きます。）若しくは剰余金の分配（みなし配当を除きます。）又は投資法人若しくは特定目的会社の金銭の分配（みなし配当を除きます。）

ロ 集団投資信託（合同運用信託、公社債投資信託及び公社債等運用投資信託（特定公社債等運用投資信託を除きます。）を除きます。）の収益の分配

（注1） 上記イ及びロのほか、割引債の償還差益も、上記の配当等に含まれます（措令26の11①）。

なお、元本を所有していた期間に対応するものとして計算される所得税の額は、次により計算することとされています（法令140の2②）。

$$\text{配当等に対する所得税の額} \times \frac{\text{分母の期間のうちその法人がその元本を所有していた月数}}{\text{その配当等の計算の基礎となった期間の月数}}$$

（注2） 上記の計算方法に代えて、簡便な方法により計算することも認められています（法令140の2③）。

② 上記①以外の利子及び配当等に対する所得税の額……その全額

（注2） 平成22年10月前に解散した内国普通法人等については、平成22年度改正前の清算所

得に対する法人税を課されることとされていますが、清算中に復興特別所得税を課された場合には、その課された復興特別所得税の額は、上記と同様、その内国普通法人等の清算所得に対する法人税（その内国普通法人等の清算中の事業年度の所得に係る法人税を含みます。）の額から控除をされるべき所得税の額とみなされます（平成22年改正法附則29の2）。

(2) 復興特別所得税額の法人税額からの控除及び還付

法人の各事業年度（課税事業年度を除きます。）において利子及び配当等（国外公社債等の利子等を含みます。）につき課される復興特別所得税の額がある場合には、その各事業年度におけるその復興特別所得税の額は、その各事業年度におけるその利子及び配当等に係る上記(1)の所得税の額とみなして、上記(1)の所得税とともにその各事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされ（復興財源確保法33②、法法68①、法令140の2）、法人税の額から控除しても控除しきれない金額については還付することとされています（復興財源確保法33②、法法78、133）。

(注) 課税事業年度とは、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法第45条に規定する課税事業年度をいいます。すなわち、復興特別法人税の課税対象となる各事業年度（平成24年4月1日から平成26年3月31日までの間に最初に開始する事業年度開始の日から原則として同日以後2年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度）であり、課税事業年度に該当する各事業年度において課された復興特別所得税の額は、復興特別法人税の額から控除することとされています（復興財源確保法49）。

2 改正の内容

防衛特別所得税の創設に伴い、法人に課される防衛特別所得税の額について、法人税の額から控除されることとされました。

(注) 防衛特別所得税の創設の背景及び内容については、前掲「防衛特別所得税の創設等」の一をご参照ください。

具体的には、法人の各事業年度において利子及び配当等（国外公社債等の利子等を含みます。以下同じです。）につき課される防衛特別所得税の額は、その各事業年度におけるその利子及び配当等に係る所得税の額とみなして、法人税における所得税額控除制度の適用を受けることができることとされました（防衛財源確保法5の31②）。これにより、法人が利子及び配当等に課される防衛特別所得税の額は、所得税の額として、各事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとなります。また、法人税の額から控除しても控除しきれない所得税の額及び防衛特別所得税の額があるときは、その金額は法人税法の規定により還付されます（法法78、133）。

法人税の額から控除される所得税の額及び防衛特別所得税の額を計算する場合には、利子及び配当等に対する所得税及び防衛特別所得税を一体のものとして、上記1(1)①及び②に区分し、控除すべき金額を計算することとなります（防衛特別所得税に関する政令15②、法令140の2、措令26の11①）。この場合には、上記1(1)①の配当等に係る所得税及び防衛特別所得税について簡便な方法による計算を選択することができます。

なお、公益法人等又は人格のない社団等が収益事業以外の事業又はこれに属する資産から生ずる所得について課される所得税の額については、所得税額控除制度の対象とはならないことから（法法68②）、公益法人等又は人格のない社団等が収益事業以外の事業又はこれに属する資産から生ずる所得について課される防衛特別所得税の額についても、所得税額控除制度の対象とはなりません。言い換えれば、制限納税義務者である公益法人等

又は人格のない社団等は、利子及び配当等について課された防衛特別所得税の額のうち収益事業又はこれに属する資産から生ずる所得に限って控除できることとなります。

また、平成22年10月前に解散した内国普通法人等が清算中に利子及び配当等に課された防衛特別所得税の額については、その内国普通法人等の清算所得に対する法人税（その内国普通法人等の清

算中の事業年度の所得に係る法人税を含みます。）の額から控除をされるべき所得税の額とみなされることとされています（平成22年改正法附則29の2②）。

3 適用関係

上記2の改正は、令和9年1月1日から施行することとされています（改正法附則1五）。

十二 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額等の還付の特例

1 改正前の制度の概要

内国法人が仮装経理に基づく過大申告をした場合において、税務署長がその事業年度の所得に対する法人税につき更正をしたときは、その事業年度の所得に対する法人税として納付された仮装経理法人税額は、一定の場合に還付されるものを除き、還付しないこととされています（法法135①）。

上記の適用があった内国法人について、その更正の日の属する事業年度開始の日から5年を経過する日の属する事業年度の確定申告書の提出期限（次の還付対象事実が生じたときは、それぞれ次の提出期限）が到来した場合には、税務署長はその内国法人に対し、その更正に係る仮装経理法人税額の残額を還付することとされています（法法135③）。

- (1) 残余財産の確定……残余財産確定の日の属する事業年度の申告書の提出期限
- (2) 適格合併以外の合併による解散……合併の日の前日の属する事業年度の申告書の提出期限
- (3) 破産手続開始決定による解散……破産手続開始決定の日の属する事業年度の申告書の提出期限
- (4) 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ったこと……その該当することとなった日の前日の属する事業年度の申告書の提出期限

内国法人につき次の還付請求事実が生じた場合

には、その内国法人は、その事実が生じた日以後1年以内に、納税地の所轄税務署長に対し、仮装経理法人税額の残額の還付を請求することができるとされています（法法135④、法令175②）。

- (5) 更生手続開始の決定があったこと。
- (6) 再生手続開始の決定があったこと。
- (7) 次の事実

- ① 特別清算開始の決定があったこと。
- ② 法人税法施行令第24条の2第1項に規定する事実
- ③ 法令の規定による整理手続によらない負債の整理に関する計画の決定又は契約の締結で、第三者が関与する協議によるものがあつたこと（上記②を除きます。）。

第三者が関与する協議によるものは、次のものとなります（法規60の2①）。

- イ 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの
- ロ 行政機関、金融機関その他第三者のあっせんによる当事者間の協議による上記イに準ずる内容の契約の締結

基準法人税額に対する地方法人税及び防衛特別法人税についても同様とされています（地法法29、地法令16、地法規8、防衛財源確保法39、防衛特別法人税政令18、防衛特別法人税省令6）。

2 改正の内容

還付請求事実には、その内国法人の債務について、

円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手続等に関する法律（以下「早期事業再生法」といいます。）第28条第1項又は第29条の規定により権利変更決議の効力が生じたことが追加されました（法令175②三）。

（注1） 上記の権利変更決議の効力が生じたことから、法人税法施行令第24条の2第1項に規定する事実（上記1(7)②の事実）を除くこととされています。

また、基準法人税額に対する地方法人税及び防衛特別法人税についても同様の改正が行われました（地法令16②三、防衛特別法人税政令18②三）。

早期事業再生法に基づく権利変更手続は、法令の規定による整理手続ではあるものの、更生計画認可の決定、再生計画認可の決定等に準ずる事由として還付請求事実として認められている債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの（上記1(7)③イ）と同等のものと考えられること等から、対象事由に追加

することとされたものです。

（注2） 早期事業再生法の詳細については、前述「七 貸倒引当金」の2をご参照ください。

（注3） 関係法令については、前述「七 貸倒引当金」の2の（参考）をご参照ください。

3 適用関係

上記2の改正は、早期事業再生法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、改正地法令附則ただし書、改正防衛特別法人税政令附則三）。

（注） 早期事業再生法の施行の日は、早期事業再生法の公布の日（令和7年6月13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（早期事業再生法附則1）、円滑な事業再生を図るための事業者の金融機関等に対する債務の調整の手続等に関する法律の施行期日を定める政令（令和8年政令第190号）により令和8年12月11日とされています。