

# 法人税法等の改正

目 次	
一 グループ通算制度に関する改正……………	291
1 投資簿価修正……………	291
2 通算税効果額……………	303
3 時価評価除外法人の通算制度の開始 等前の資産の含み損等の制限……………	303
4 通算制度の開始等に伴う資産の時価 評価……………	309
5 欠損金の繰戻しによる還付……………	314
6 特定同族会社の特別税率（留保金課 税）……………	317
二 不正行為等に係る費用等の損金不算入 制度の改正……………	319
三 資本の払戻しに係る税制の整備……………	323
四 その他……………	330
1 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……………	330
2 工事負担金で取得した固定資産等の 圧縮額の損金算入……………	335
3 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……………	337
4 保険金等で取得した固定資産等の圧 縮額の損金算入……………	338
5 少額の減価償却資産の取得価額の損 金算入……………	341
6 一括償却資産の損金算入……………	343
7 電子情報処理組織による申告……………	344
8 協同組合等の範囲……………	344
9 特定労働者協同組合に対する税制上 の措置……………	345

## はじめに

令和4年度税制改正においては、成長と分配の好循環の実現に向けて、多様なステークホルダーに配慮した経営と積極的な賃上げを促す観点から賃上げに係る税制措置を抜本的に強化するとともに、スタートアップと既存企業の協働によるオープンイノベーションを更に促進するための措置を講ずることとされ、また、カーボンニュートラルの実現に向けた観点等を踏まえ、住宅ローン控除等を見直すこととされたほか、景気回復に万全を期すため、土地に係る固定資産税等の負担調整措置について、激変緩和の観点から所要の措置を講ずることとされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法関係（国際課税関係を除きます。）の改正では、グループ通算制度の施行に向けた投資簿価修正制度等の見直し、円滑・適正な納税のための環境整備としての隠蔽仮装行為に基

づき確定申告書を提出していた場合等の損金不算入措置の創設及び少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度の対象資産の見直し等の改正が行われました。

本稿は、これらの改正の内容についての解説をするものです。

法人税法等の改正を含む「所得税法等の一部を改正する法律」は、去る3月22日に参議院本会議で可決・成立し、同月31日に令和4年法律第4号として公布されています。また、次の関係政省令等についても、それぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 法人税法施行令等の一部を改正する政令（令4.3.31政令第137号）
- ・ 消費税法施行令等の一部を改正する政令（令4.3.31政令第139号）
- ・ 法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令4.3.31政令第160号）

- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第14号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第15号）
- ・ 国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第33号）
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令の一部を改正する省令（令4.3.31財務省令第34号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令4.4.15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4.4.15財務省令第40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。）の規定に基づき、法人税法施行規則第8条の3の10第3項（同令第26条の3第4項及び第37条の3の2第3項において準用する場合を含む。）及び第59条第3項（同令第26条の3第3項、第26条の5第2項、第37条の3の2第4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4.3.31財務省告示第96号）

なお、令和2年度税制改正において措置された連結納税制度からグループ通算制度への移行は、令和4年4月1日から施行されています。この改正に関し、所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号。以下「令和2年改正法」といいます。）第3条の規定による改正後の法人税法、令和2年改正法第4条の規定による改正後の地方法人税法等の規定は、同日以後に開始する事業年度及び課税事業年度から適用することとされるとともに、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税及び連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税並びに同日前に開始した課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税については、令和2年改正法第3条の規定による改正前の法人税法、令和2年

改正法第4条の規定による改正前の地方法人税法等の規定は、なおその効力を有することとされています（令和2年改正法附則14）。

（注1） 令和4年4月1日以後に開始する事業年度及び課税事業年度のうち、連結子法人の連結親法人事業年度が同日前に開始した事業年度（以下「旧事業年度」といいます。）の所得に対する法人税及び旧事業年度の基準法人税額に対する地方法人税については、令和2年改正法第3条の規定による改正後の法人税法、令和2年改正法第4条の規定による改正後の地方法人税法等は適用されず、令和2年改正法第3条の規定による改正前の法人税法（以下「令和2年改正前法人税法」といいます。）、令和2年改正法第4条の規定による改正前の地方法人税法（以下「令和2年改正前地方法人税法」といいます。）等の規定は、なおその効力を有することとされています（令和2年改正法附則14）。したがって、旧事業年度については、令和2年改正前法人税法、令和2年改正前地方法人税法等の規定が適用されます。

（注2） 連結納税制度の適用の有無にかかわらず、令和4年4月1日以前に開始し、同日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税及び同日前に開始し、同日以後に終了する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税については、令和2年改正前法人税法、令和2年改正前地方法人税法等の規定が適用されます。

したがって、令和4年度税制改正事項のうち、改正後の制度を令和4年4月1日以前に開始した事業年度及び旧事業年度の所得に対する法人税並びに連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税並びに同日前に開始した課税事業年度及び旧事業年度の基準法人税額に対する地方法人税についても適用すべき事項については、令和2年改正前法人税法、法人税法施行令等の一部を改正する政令（令和2年政令第207号。以下「令和2年改正令」といいます。）附則第2条第2項の規定によりなおその効力を有するものとされる令和2年改正令第1条の規定に

よる改正前の法人税法施行令（以下「令和2年改正前法人税法施行令」といいます。）、法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令和2年財務省令第56号。以下「令和2年改正省令」といいます。）附則第2条第2項の規定によりなおその効

力を有するものとされる令和2年改正省令第1条の規定による改正前の法人税法施行規則（以下「令和2年改正前法人税法施行規則」といいます。）等を改正することにより対応が行われています。

## 一 グループ通算制度に関する改正

### 1 投資簿価修正

#### (1) 改正前の制度の概要

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。

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おける帳簿価額は、通算終了事由の発生の直前の時における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) 改正の経緯

投資簿価修正制度については、連結納税制度においては、連結法人が連結子法人株式について譲渡を行うなどの事由(譲渡等修正事由)が生ずることとなる場合に、その連結子法人の株式を有する全ての連結法人が、その譲渡等の処理の前に、その連結子法人の株式につきその連結子法人の連結期間中の連結個別利益積立金額の増加額又は減少額に相当する金額の帳簿価額の修正を行うとともに、自己の連結個別利益積立金額につきその修正金額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うこととされていました。連結納税制度における投資簿価修正には含み損益を利用した租税回避の問題があるところ、グループ通算制度において、開始及び加入時の時価評価対象が縮減することとなると、その問題がさらに大きくなること、連結納税制度の見直しは組織再編税制との整合性を図ることが柱の一つであり、通算制度の開始・加入及び離脱は、100%子法人化してその子法人を親法人が吸収合併すること及び分割により法人を切り出すことと同様と考えることが組織再編成との関係で整合すること、並びに連結納税制度の見直しは制度の簡素化が柱の一つであり、連結納税制度における投資簿価修正は相当程度の事務負担が必要といわれていたこと等を踏まえ、連結納税制度を見直しグループ通算制度に移行するに当

たり、改組されたものです。

改組後の投資簿価修正では、通算制度の開始・加入前に子法人を買収した場合の取得価額のうちその子法人の企業価値を超える部分の金額(グループ化により期待されるシナジー効果や、ノウハウ・ブランド等といった超過収益力)は、子法人の離脱時の簿価純資産価額に反映されていない場合には、通算制度の適用により切り捨てられることとなり、これは、100%子法人化した後にその子法人を親法人が吸収合併し、分割により法人を切り出す場合と同様の取扱いとなるという意味では、組織再編税制との間で整合的な処理といえます。しかし、合併による再編と株式買収による再編とを比較すると、合併の場合は従業員の処遇やシステムの調整など管理面の移行コストが生ずること等から通常は合併後の事業切り出しを想定しない一方、株式買収による完全子法人化は迅速に統合・切り出しの意思決定を行うことができ、将来的に買収した子法人を切り出す可能性も視野に経営を行っている企業も多いという実態も見受けられるところです。また、株式買収による完全子法人化の際の取得価額に含まれる超過収益力部分、いわゆる買収プレミアムについてグループ通算制度において帳簿価額に算入されないこととなると、買収時に外国法人や非通算法人と比較して競争力のある買収価額が提示できなくなる、適切なタイミングでの子法人の切り出しが行えなくなる等の影響もあり得るところです。

このような状況を踏まえ、令和4年度税制改正においては、グループ経営の実情により即した制度とし、我が国企業が国内外の市場で競争力を十分に発揮できる環境を整備するため、グループ通算制度における投資簿価修正制度の原則的な計算は維持しつつ、子法人の離脱時の簿価純資産価額に反映されていない買収時の超過収益力相当部分(のれん)を税務上これに相当する概念である資産調整勘定を用いて算出することができる場合には、特例的にその超過収益力相当部分を加算することができる措置が講じ

られることとなりました。

### (3) 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が次のとおり講じられました。

#### ① 概要

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ました（法令119の3⑥）。

(注) 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）。

#### ② 簿価純資産価額とされる金額

この措置により上記①の他の通算法人の株式の上記①の通算終了事由が生じた時の直後の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とされる金額は、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されています（法令119の3⑥）。用語の意義は次のとおりです。

##### イ 調整勘定対応金額の合計額

具体的には、次の(イ)及び(ロ)の金額の合計額から次の(ハ)及び(ニ)の金額の合計額を減算した金額とされています（法令119の3⑥

二)。すなわち、通算終了事由が生じた通算子法人（離脱法人）のグループ通算制度の開始・加入日においてその離脱法人の株式を有する通算グループ内の各法人がその開始・加入日までにその離脱法人の株式を時価取得した際の取得価額のうち超過収益力相当部分の金額を合計したものです。

(イ) 上記①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) 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）。

(ロ) 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（上記①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

(ハ) 上記①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

(ニ) 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（上記①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

なお、「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」とあることから、この措置を適用する時（通算終了事由が生じた時）において上記①の他の通算法人の株式を有していない法人であっても、また、その時において通算

法人でない法人であっても、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していたものについては、調整勘定対応金額の合計額の計算対象となり、その通算完全支配関係発生日において有していた当該他の通算法人の株式の各取得の時ににおける資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額についても、調整勘定対応金額の合計額を構成することとなります。

#### ロ 対象株式

この措置による加算額の基礎となる資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額は、上記①の他の通算法人の対象株式の取得ごとに計算することとされています。対象株式は、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とされており（法令119の3⑦二）、具体的には、その購入の代価が取得価額となる購入した有価証券又はその取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額が取得価額となる交換等により取得した有価証券に該当する株式です。この措置が、通算終了時の簿価純資産価額に含まれない「時価で取得した子法人株式の取得価額に含まれる超過収益力部分」を調整するものであることから、資産調整勘定対応金額の計算の対象となる株式は、時価を取得価額とする株式に限られており、適格組織再編成により取得する株式等帳簿価額を取得価額とする株式は除外されています。また、金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付により取得した株式はその払込額又は資産の価額が取得価額となる一方、その払込額又は資産の価額は発行法人である子法人の純資産額も増加させるものであり、通算終了時の簿価純資産価額に既に含まれているものであることから対象とはされていません。

なお、上記の有価証券に該当する株式、すなわち時価を取得価額とする株式であっ

ても、合併、分割、現物分配、株式交換又は株式移転（以下「組織再編成」といいます。）によりその組織再編成に係る被合併法人の株主等、分割法人若しくはその株主等、被現物分配法人、株式交換完全子法人の株主又は株式移転完全子法人の株主が交付を受けたものを除くこととされています（法令119の3⑦二）。

（注） 現物分配とは、法人税法第2条第12号の5の2に規定する現物分配をいいます。

#### ハ 資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額

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①の他の通算法人の対象株式の取得の時ににおいて、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法人税法第62条の8第1項又は第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1） 非適格合併等対価額とは、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をいい、具体的には、非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた国内法人がその非適格合併等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額とされています。

(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（その移転を受けた資産の取得価額の合計額がその移転を受けた負債の額の合計額に満たない場合には、その満たない部分の金額を加算した金額）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。

(注4) 非適格合併等とは、非適格合併又は非適格分割等（適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資又は事業の譲受けをいいます。以下同じです。）のうち非適格分割等に係る分割法人、現物出資法人若しくは移転法人（事業の譲受けをした法人に対して事業の移転をした法人をいいます。以下同じです。）の非適格分割等の直前において行う事業及びその事業に係る主要な資産若しくは負債のおおむね全部が非適格分割等により非適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人若しくは事業の譲受けをした法人に移転をするものをいい、被合併法人等とは、被合併法人、分割法人、現物出資法人又は移転法人をいいます（法法62の8①、法令123の10①②）。

(注5) 時価純資産価額とは、非適格合併等により移転を受けた資産の取得価額の合計額からその非適格合併等により移転を受けた負債の額の合計額を控除した金額をいいます。なお、移転を受けた資産は、営業権にあっては、独立取引営業権（法人税法施行令第123条の10第3項に規定する独立取引営業権をいいます。以下同じです。）に限ることとされ、移転を受けた負債の額には、法人税法第62条の8第2項に規定する負債調整勘定の金額（退職給与債務引受額及び短期重要債務見込額）を含むこととされています（法法62の8①、法令123の10③）。

すなわち、上記①の他の通算法人の株式の時価による取得を当該他の通算法人を被合併法人等とする非適格合併等とみなした場合の資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額に相当する金額であり、上記①の他の通算法人の株式の取得の対価に含まれるその取得の時の当該他の通算法人の時価純資産価額を超える部分の金額（すなわち、未実現の正ののれん相当額）又は時価純資産価額に満たない部分の金額（すなわち、未実現の負ののれん相当額）に対応する金額です。子法人株式の取得による買収が段階的に行われることもあります、その場合には、その取得株式に対応する金額を計算する必要があることから、その取得の対価の1単位当たりの金額で子法人株式の全てを取得したものとした場合ののれん相当額を算出し、そののれん相当額のうち取得株式に係る部分を計算することとされています。

(注6) 上記（注5）のとおり、時価純資産価額の計算上移転を受けた負債の額には、退職給与債務引受額及び短期重要債務見込額を含むこととされていますが、資産調整勘定対応金額又は負債調

調整勘定対応金額は「非適格合併等が行われたものとみなした場合」に計算される金額であり、実際に退職給与債務の引受け及び将来の債務の履行に係る負担の引受けをしたわけではないので、資産調整勘定対応金額等の計算上はこれらの金額を考慮しないこととなります。これは、この措置における資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額が、法人税法第62条の8における資産調整勘定の金額及び負債調整勘定の金額のようにその後段階的に損金の額及び益金の額に算入するものではなく、したがって、益金の額への算入時期を特定の負債の認識の時期に合わせるために退職給与負債調整勘定の金額や短期重要負債調整勘定の金額といった特定の未認識負債相当額を特に取り出すようなことをする必要がないことによるものです。結果的に、退職給与債務引受額及び短期重要債務見込額に相当する金額は、この措置においては、負債調整勘定対応金額（又は資産調整勘定対応金額のマイナス）として認識することとなります。

なお、その取得の時ににおいて当該他の通算法人が次の資産又は負債を有する場合には、次の金額の合計額を法人税法第62条の8第1項に規定する資産の取得価額の合計額に加算するものとして資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を計算することとされています。

(注7) 次の金額の合計額が0に満たない場合には、その満たない部分の金額を法人税法第62条の8第1項に規定する負債の額の合計額に加算するものとして資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を計算することとされています。

(イ) 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又は同条第2項若しくは第3項に規定する負債調整勘定の金額に係る資産又は負債……その資産調整勘定の金額からその負債調整勘定の金額を減算した金額

(ロ) 営業権(独立取引営業権を除きます。)……その営業権の帳簿価額

上記(イ)及び(ロ)の金額は、法人税法第62条の8の規定による資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額の計算においては、移転を受けた資産の取得価額及び移転を受けた負債の額からは除外されているものですが、この措置においては、時価純資産価額に含めて計算するものとされています。

上記(イ)の金額を計上している法人を被合併法人とする非適格合併が実際に行われた場合には、その金額(既保有調整勘定金額)は、法人税法第62条の8の規定によりその非適格合併に係る資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額の計算の基礎となる移転資産・負債の時価純資産価額に含まれないため、その非適格合併に係る資産調整勘定の金額に含まれる(負債調整勘定の金額に含まれない)こととなります。しかし、他の通算法人の既保有調整勘定金額は、当該他の通算法人の対象株式の取得後に取り崩して損金算入・益金算入されることで、他の通算法人の通算終了時の簿価純資産価額を増減させるものであることから、二重加算又は二重控除とならないよう、資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額の計算上は、移転資産・負債の時価純資産価額に含めることで、資産調整勘定対応金額に含めない(負債調整勘定対応金額に含める)こととされています。

上記(ロ)の金額は、今般の改正後の通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価(法64の13①)等により計上されることとなりますが、上記(イ)と同様の理由から資産調整勘定対応金額に含めない(負債調整勘定



対応金額に含める) こととされています。

③ 通算完全支配関係発生日以前に他の通算法人の株式の譲渡があった場合

上記②の資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額(③において「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①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おいてその法人の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おいて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1) 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)。

(注2) 上記の譲渡が複数回にわたって行われた場合には、各譲渡について上記により計算した金額の合計額を控除することとなりますが、この場合の計算の基礎となる「その譲渡の直前の時においてその法人の有する対象株式に係る調整勘定対応金額の合計額」は、その譲渡以前の譲渡について上記により計算した金額の合計額を控除した残額を用いることとなります。

④ 他の通算法人を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合

他の通算法人を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、法人税法第62条の8の規定により自己創設のれん相当額は資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額として実現することとなるため、その非適格合

併等前に取得した対象株式に係る調整勘定対応金額はないものとされます。具体的には、次のとおりです。

イ 通算完全支配関係発生日の前日までに行われた非適格合併等

上記②ハの資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額は、その対象株式の取得の時から通算完全支配関係発生日の前日までの間に上記①の他の通算法人を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、0とすることとされています(法令119の3⑦三・四)。

ロ 通算完全支配関係発生日から通算終了事由が生じた時の直前までに行われた非適格合併等

上記②イの調整勘定対応金額の合計額は、通算完全支配関係発生日から上記①の通算終了事由が生じた時の直前までの間に上記①の他の通算法人を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、0とすることとされています(法令119の3⑥二)。

⑤ 通算内適格合併が行われた場合

上記①の他の通算法人を合併法人とする通算内適格合併が行われた場合において、その通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額があるときは、上記②イの調整勘定対応金額の合計額にその被合併法人調整勘定対応金額に相当する金額を加算することとされています(法令119の3⑥二)。

(注1) 通算内適格合併とは、上記①の通算終了事由が生じた時前に行われた適格合併のうち、その適格合併の直前の時において上記①の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がある法人を被合併法人及び合併法人とするもの並びに当該通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人のみを被合併法人とする合併で法人を設立するものをいい(法令119の3⑦五)、被合併法人調整勘定対応金額とは、通算内適格合併に係る被合

併法人の株式につきこの措置の適用を受けた場合におけるその適用に係る上記②イの調整勘定対応金額の合計額（上記③及び④の場合及び通算内適格合併が行われた場合には、その調整後の金額）に相当する金額をいいます（法令119の3⑦六）。

調整勘定対応金額の合計額のある通算子法人を被合併法人とする通算グループ内適格合併があった場合には、その通算子法人の株式についてこの措置の適用を受けていても、その合併法人である通算法人について通算終了事由が生じた際には、合併法人の通算終了時の簿価純資産価額及び合併法人の調整勘定対応金額の合計額のみにより計算すると、被合併法人の調整勘定対応金額の合計額が最終的に認識されないこととなることから、合併法人に通算終了事由が生じた場合のこの措置の適用に当たっては、被合併法人の調整勘定対応金額の合計額に相当する金額を加算することとされています。なお、被合併法人調整勘定対応金額は「通算内適格合併に係る被合併法人の株式につきこの措置の適用を受けた場合」とあることから、通算内適格合併が行われた場合において、被合併法人である通算子法人の株式についてこの措置の適用を受けることを選択しなかったときは、その後合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際にこの措置の適用を受けるとしても、被合併法人の調整勘定対応金額の合計額に相当する金額は加算されません。また、被合併法人である通算子法人の株式についてこの措置の適用を受けていた場合においても、合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際にこの措置の適用を受けることを選択しなかったときは、被合併法人調整勘定対応金額を含め、通算終了時の簿価純資産価額に加算される金額はないこととなります。

（注2） 被合併法人調整勘定対応金額の計算上、その通算内適格合併に係る被合併法人の株式についてのこの措置の適用に当たり、

その被合併法人を合併法人とする他の通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額がある場合には、その被合併法人調整勘定対応金額に相当する金額を加算した金額となります。すなわち、複数の通算内適格合併があった場合には、各通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額は最終的な合併法人の株式に係る投資簿価修正の計算上通算終了時の簿価純資産価額に加算されることとなります。

#### ⑥ 適用要件

この措置は、上記①の内国法人が上記①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、修正申告書又は更正請求書に通算終了時の簿価純資産価額及び上記②イの調整勘定対応金額の合計額（上記③から⑤までの場合には、その調整後の金額）の計算に関する明細を記載した書類を添付し、かつ、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、修正申告書又は更正請求書にその通算終了時の簿価純資産価額及び上記②イの調整勘定対応金額の合計額の計算に関する明細を記載した書類を添付している場合で、その内国法人又は他の株式等保有法人のうち、いずれかの法人が資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存している場合に適用することとされています（法令119の3⑥）。

上記の明細を記載した書類は、具体的には、法人税法施行規則別表14(5)の書式によるものです。

保存書類は、具体的には、次の書類とされています（法規27①）。

イ この措置の適用に係る資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額についての次に掲げる書類

(イ) その資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる上記

①の他の通算法人の対象株式に関する次の事項を記載した書類

A その対象株式の取得ごとのその取得の時ににおけるその取得価額、その取得をした数又は金額及びその取得をした日

B 当該他の通算法人のその対象株式の各取得の時ににおける発行済株式等の総数又は総額

(ロ) 当該他の通算法人が(イ)の対象株式の各取得の時ににおいて有する資産及び負債のその取得の時ににおける価額を記載した書類

(ハ) 次に掲げるいずれかの書類で(ロ)の資産及び負債の(ロ)の価額を明らかにするもの

A その資産の価額が継続して一般に公表されているものであるときは、その公表された価額が示された書類の写し

B その取得をした法人が、その取得の時ににおける価額を算定し、これをその取得の時ににおける価額としているときは、その算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類及びその算定の基礎とした事項を記載した書類

C A又はBに掲げるもののほかその資産及び負債の価額を明らかにする事項を記載した書類

(注) 企業会計においては、連結子会社化に際し子会社の個別財務諸表上の資産及び負債の評価換えが必要となりますが、この際の価額は上記(ロ)の価額に該当し、その評価方法等を記載した書類は上記(ハ)に該当するものと考えられます。なお、上記(イ)の対象株式の取得の時ににおける価額として合理的であると認められる価額であれば、上記(イ)の対象株式の各取得の時ににおいてその取得した法人が実際に算定した価額に限られるものではありません。

ロ この措置の適用に係る上記①の他の通算法人を合併法人とする通算内適格合併に係

る被合併法人調整勘定対応金額に係る被合併法人の株式についてのこの措置の適用に係る明細を記載した書類の写しその他その被合併法人調整勘定対応金額の計算に関する明細を記載した書類

(注) 「被合併法人の株式についてのこの措置の適用に係る明細を記載した書類の写し」は、被合併法人に通算終了事由が生じた時（通算内適格合併の時）の直前ににおいてその被合併法人の株式を有する法人のその時の属する事業年度の確定申告書等に添付された法人税法施行規則別表14(5)の書式による書類の写しのことです。なお、被合併法人調整勘定対応金額の計算の基礎となる各取得時の被合併法人の資産及び負債の価額を明らかにする書類等は、その被合併法人の株式につきこの措置の適用を受ける際の適用要件として保存されていることから、合併法人の株式につきこの措置の適用を受ける際の保存書類とはされていません。

上記イの保存書類は、上記①の他の通算法人の対象株式の通算完全支配関係発生日以前の取得ごとの資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項に関する書類ですが、対象株式の各取得の時ににおいて作成された書類である必要はありません。また、これらの書類は、その取得をした法人が当該他の通算法人の通算終了事由が生じた時まで引き続き当該他の通算法人の株式を有しているとは限らないことから、この措置の適用を受ける法人（上記①の内国法人及び他の株式等保有法人）のいずれかにおいて保存されていればよいこととされています。

#### ⑦ 有<sup>ゆうじよ</sup>怨規定

税務署長は、上記⑥の書類の保存がない場合においても、その書類の保存がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、この措置を適用することができることとされています（法令119の3⑧）。

⑧ 適用除外

上記①の他の通算法人が、法人税法第64条の13第1項（通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価）の対象となる通算法人で同項第1号に掲げる要件に該当するものである場合、すなわち、通算終了直前事業年度終了の時前に行う主要な事業が引き続き行われることが見込まれておらず、その時に有する資産について時価評価をすることとなる通算法人である場合には、当該他の通算法人の株式については、本措置を適用することはできないこととされています（法令119の3⑥）。投資簿価修正の計算の基礎となる他の通算法人の資産及び負債の帳簿価額（上記(1)①及び②）は、通算終了事由に際し通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価の適用がある場合には、その適用後の帳簿価額となりますが、今般の改正により時価評価資産に自己創設の営業権が追加されたことにより、本措置により加算すべき金額は他の通算法人の帳簿価額による純資産の額として実現済となるため、本措置の適用対象から除外することとされています。

なお、その通算法人の株式を有する他の通算法人において通算終了直前事業年度終了の時後にその株式の譲渡等による損失が生ずることが見込まれていること（法法64の13①二）により通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価の適用がある場合は、帳簿価額が10億円超で、その時後に譲渡等が生ずることが見込まれているものが時価評価資産とされており、本措置により加算すべき金額との重複はないと考えられるため、本措置の適用を受けることができます。

(注1) 通算終了直前事業年度とは、通算承認の効力を失う日の前日の属する事業年度をいいます（法法64の13①）。

(注2) 通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価の改正については、後述「4 通算制度の開始等に伴う資産の時価評価」

の(2)②をご参照ください。

⑨ 総平均法の適用

上記①の通算法人の株式について総平均法により1単位当たりの帳簿価額を算出している場合にも、移動平均法の場合と同様、上記の措置を適用してその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を計算することとなります（法令119の4①）。

(4) 適用関係及び経過措置

① 適用関係

上記(3)の改正は、内国法人の令和4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6①）。

② 経過連結法人に関する経過措置

上記(3)①の他の通算法人が、通算承認に関する経過措置により通算承認があったものとみなされた内国法人（連結親法人であったものに限ります。以下「経過連結親法人」といいます。）の令和4年3月31日の属する連結事業年度終了の日においてその経過連結親法人との間に連結完全支配関係があった内国法人（以下「経過連結子法人」といいます。）である場合における当該他の通算法人に係る通算完全支配関係発生日は、その通算承認があったものとみなされた日ではなく、当該他の通算法人がその経過連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日とされています（改正法令附則6②）。

(注1) 通算承認に関する経過措置とは、令和4年3月31日において連結親法人に該当する内国法人及び同日の属する連結親法人事業年度終了の日においてその内国法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人については、同日の翌日において、通算承認があったものとみなすこととする経過措置（令和2年改正法附則29①）をいいます。この場合において、その通算承認は、同日から、その効力を生ずる

こととされています（令和2年改正法附則29①）。

(注2) 経過連結子法人からは、経過連結親法人の令和4年3月31日の属する連結事業年度終了の日の翌日においてその経過連結親法人との間に通算完全支配関係を有しなくなったものを除くこととされています（改正法令附則6②）。グループ通算制度への移行初日にグループから離脱した法人については、その連結完全支配関係がなくなったことをもって改正前の投資簿価修正の対象とされるため（令和2年改正法令附則4⑥）、この経過措置の対象からも除かれています。

### ③ 経過適格合併に係る経過措置

経過連結親法人が、令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度終了の日までに、経過適格合併に係る対象金額につきこの経過措置の適用を受ける旨その他の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その経過適格合併に係る合併法人の株式に係る上記(3)の措置の適用については、その経過適格合併を通算内適格合併と、その対象金額を被合併法人調整勘定対応金額と、それぞれみなすこととされています（改正法令附則6③）。

(注1) 経過適格合併とは、上記の事業年度開始の日以前に行われた適格合併のうち、経過対象子法人を被合併法人及び合併法人とするもの並びに経過対象子法人のみを被合併法人とする合併で法人を設立するものをいい、経過対象子法人とは、その適格合併の日の前日において上記の経過連結親法人との間に連結完全支配関係があった法人をいいます。

対象金額とは、経過適格合併に係る被合併法人を上記(3)①の他の通算法人と、その経過適格合併が行われたことを上記(3)①の通算終了事由と、その被合併法人がその経過連結親法人との間に連結完全支配関係を有すること

となった日を通算完全支配関係発生日と、それぞれみなして上記(3)の措置を適用するものとした場合に上記(3)②イの調整勘定対応金額の合計額（上記(3)③から⑤までの場合には、その調整後の金額）として計算される金額をいいます。

通算グループ内の適格合併に係る被合併法人の上記(3)②イの調整勘定対応金額の合計額は、被合併法人調整勘定対応金額として合併法人に引き継がれますが、連結納税制度からグループ通算制度に移行したグループにおいて連結グループ内の適格合併が行われていた場合についても、同様に合併法人に引き継ぐこととするものです。ただし、被合併法人調整勘定対応金額と異なり、連結グループ内の適格合併の時点で上記(3)の措置の適用がないものであることから、被合併法人調整勘定対応金額に相当するものとして引き継ぐことをグループ通算制度適用初年度において税務署長に届け出た連結グループ内の適格合併に係る金額に限ることとされています。

この経過措置の適用を受ける場合に経過連結親法人の納税地の所轄税務署長に提出する書類は、次の事項を記載した書類とされています（改正法令附則6③、改正法規附則2①）。

イ この経過措置の適用を受ける旨

ロ 経過連結親法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名

(注) 法人番号とは、行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律第2条第15項に規定する法人番号をいいます。

ハ 経過連結親法人の令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日及び終了の日

ニ この経過措置の適用に係る経過適格合併に係る被合併法人及び合併法人の名称及び本店又は主たる事務所の所在地並びに代表者の氏名

(注) 上記の被合併法人は、対象金額に係る

被合併法人に限ります。

ホ 経過適格合併の日

ヘ 上記ニの被合併法人及び合併法人が経過連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日

ト その他参考となるべき事項

(注2) 対象金額については、経過適格合併時に計算されるものではなく、グループ通算制度の適用初年度においてその金額の計算までを求めることは企業の事務負担となること等を踏まえ、上記の書類の記載事項とはされていません。合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際に、その通算法人の対象株式に係る資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額の計算の明細とともにその対象金額及びその計算の明細を確定申告書等に添付することとなります。

(注3) 被合併法人調整勘定対応金額と同様、経過適格合併に係る対象金額について上記の書類を提出していた場合においても、合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際に上記(3)の措置の適用を受けることを選択しなかったときは、対象金額を含め、加算される金額はないこととなります。

なお、この経過措置により当該他の通算法人を合併法人とする通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額とみなされる金額がある場合に上記(3)の措置の適用に当たり保存すべきこととされる書類は、上記(3)⑥イ及びロの書類のほか、その被合併法人調整勘定対応金額とみなされる金額の計算の基礎となる事項に関する上記(3)⑥イ(イ)から(イ)までの書類に準ずる書類とされています(改正法規附則2②一)。

④ 連結時価評価法人の株式に関する経過措置  
上記(3)①の他の通算法人である経過連結子法人が連結完全支配関係発生日の前日の属する事業年度(平成29年10月1日前に終了した

ものに限ります。)において連結納税の開始に伴う資産の時価評価(令和2年改正前法法61の11①)又は連結納税への加入に伴う資産の時価評価(令和2年改正前法法61の12①)の適用を受けていた場合には、その経過連結子法人の株式に係る上記(3)②イの調整勘定対応金額の合計額(上記(3)②イ(イ)及び(ロ)の金額の合計額から上記(3)②イ(ハ)及び(ニ)の金額の合計額を減算した金額。以下「調整対象金額」といいます。)は、その調整対象金額からその連結完全支配関係発生日においてその経過連結子法人が有する営業権(独立取引営業権を除きます。)の価額に相当する金額を減算した金額とすることとされています(改正法令附則6④)。

連結納税の開始等に伴う資産の時価評価における時価評価資産については、平成29年度税制改正においてその範囲が見直され、未計上の自己創設の営業権を含む帳簿価額が1,000万円未満の資産が時価評価の対象から除外され、平成29年10月1日以後に終了する事業年度終了の時に有する資産から適用することとされています(令和2年改正前法令122の12①四、平成29年改正法令附則15)、同日前に終了した事業年度において連結納税の開始等に伴う資産の時価評価の適用を受けた連結法人は、連結納税の開始・加入時に未計上の自己創設の営業権についても時価評価の対象であり、上記(3)④の非適格合併等が行われた場合と同様、調整対象金額のうちその営業権の価額に相当する金額は実現済のものであることから、これを調整するものです。

(注1) 連結完全支配関係発生日とは、上記の経過連結子法人が上記(3)①の内国法人に係る通算親法人である経過連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日をいいます(改正法令附則6④)。

(注2) 上記の営業権の価額は、その営業権が調整対象金額の計算の基礎となった上記(3)②ハ(ロ)の営業権に該当する場合には、

その営業権について上記(3)②イ(イ)から(ニ)までの資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算上時価純資産価額に加算した金額のうちその計算の基礎となった部分の金額を控除した金額とされています(改正法令附則6④)。上記(3)②ハ(ロ)の営業権にあつては、調整対象金額の計算において既に時価純資産価額に含めることにより調整対象金額から除外されているためです。なお、その調整対象金額に係る対象株式の取得が一部取得である場合には、上記の営業権の価額から控除する金額は、その加算した金額に株式の取得割合を乗じて計算した金額になります。

また、経過適格合併に係る被合併法人の上記③の経過措置の適用に係る上記③の対象金額の計算についても上記と同様の調整をすることとされています(改正法令附則6④)。

なお、この経過措置の適用を受ける場合に上記(3)の措置の適用に当たり保存すべきこととされる書類は、上記(3)⑥イ及びロの書類のほか、経過連結子法人等が連結完全支配関係発生日において有する上記の営業権のその連結完全支配関係発生日における価額を記載した書類及び上記(3)⑥イ(ハ)B又はCに掲げる書類に準ずる書類でその価額を明らかにするものとされています(改正法規附則2②二)。

## 2 通算税効果額

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人が、他の内国法人から当該他の内国法人の通算税効果額を受け取り、又は他の内国法人にその内国法人の通算税効果額を支払う場合には、その受け取り、又は支払う金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入しないこととされています(法法26④、38③)。

通算税効果額とは、法人税法第64条の5第1項又は第64条の7の規定その他通算法人(通算

法人であった内国法人を含みます。以下同じです。)のみに適用される規定を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として通算法人と他の通算法人との間で授受される金額をいいます(法法26④)。

### (2) 改正の内容

通算税効果額から、利子税の額に相当する金額として通算法人間で授受される金額が除外されました(法法26④)。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人の令和4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9)。

## 3 時価評価除外法人の通算制度の開始等前の資産の含み損等の制限

### (1) 改正前の制度の概要

時価評価除外法人の通算制度の開始又は通算制度への加入前の資産の含み損等については、次の制限措置が講じられています。

(注) 時価評価除外法人とは、法人税法第64条の11第1項各号又は第64条の12第1項各号に掲げる法人をいいます。すなわち、通算制度の開始又は通算制度への加入に伴う資産の時価評価の対象とならない法人です。

#### ① 共同事業性がない場合等の欠損金額の切捨て

通算法人で時価評価除外法人に該当するものが通算承認の効力が生じた日の5年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその通算承認の効力が生じた日まで継続してその通算法人に係る通算親法人(その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか)との間に支配関係がある場合に該当しない場合で、かつ、その通算法人について通算承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事

業を行う場合に該当しない場合において、その通算法人が支配関係発生日以後に新たな事業を開始したときは、その通算法人のその通算承認の効力が生じた日以後に開始する各事業年度（同日の属する事業年度終了の日後にその新たな事業を開始した場合には、その開始した日以後に終了する各事業年度）においては、支配関係発生日の属する事業年度前の事業年度に係る繰越欠損金額及び支配関係発生日の属する事業年度以後の事業年度に係る繰越欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額は、ないものとする」とされています（法法57⑧）。

（注） 支配関係発生日とは、上記の通算法人がその通算法人に係る通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった日をいいます（法法57⑧）。ただし、その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のうちその通算法人との間に最後に支配関係を有することとなった日が最も早いものとの間に最後に支配関係を有することとなった日が、支配関係発生日となります。

## ② 共同事業性がない場合等の損益通算の対象となる欠損金額の特例

通算法人（時価評価除外法人に限ります。）が、通算承認の効力が生じた日の5年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその通算承認の効力が生じた日まで継続してその通算法人に係る通算親法人（その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか）との間に支配関係がある場合に該当しない場合において、その通算承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う場合に該当しないときは、その通算法人の当該事業年度（下記③の適用がある事業年度を除きます。）において生ずる通算前欠損金額のうち当該事業年度の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額は、損益通算の対象外となります（法法64の6①）。

（注1） 適用期間とは、上記の通算承認の効力が生じた日から同日以後3年を経過する日と支配関係発生日以後5年を経過する日とのうちいずれか早い日までの期間をいいます（法法64の6①）。

（注2） 支配関係発生日とは、上記の通算法人がその通算法人に係る通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった日をいいます（法法64の6①）。ただし、その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のうちその通算法人との間に最後に支配関係を有することとなった日が最も早いものとの間に最後に支配関係を有することとなった日が、支配関係発生日となります。

また、上記の場合において、その通算法人の適用期間内の日の属する多額の償却費の額が生ずる事業年度において生ずる通算前欠損金額は、損益通算の対象外となります（法法64の6③）。

## ③ 通算法人の特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

通算法人（時価評価除外法人に限ります。）が通算承認の効力が生じた日の5年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその通算承認の効力が生じた日まで継続してその通算法人に係る通算親法人（その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか）との間に支配関係がある場合に該当しない場合で、かつ、その通算法人について通算承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う場合に該当しない場合において、その通算法人が支配関係発生日以後に新たな事業を開始したときは、その通算法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その通算法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法64の14①）。

（注1） 支配関係発生日とは、上記の通算法人



がその通算法人に係る通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった日をいいます（法法64の14①）。ただし、その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のうちその通算法人との間に最後に支配関係を有することとなった日が最も早いものとの間に最後に支配関係を有することとなった日が、支配関係発生日となります。

（注2）適用期間とは、上記の通算承認の効力が生じた日と上記の新たな事業を開始した日の属する事業年度開始の日とのうちいずれか遅い日からその効力が生じた日以後3年を経過する日と支配関係発生日以後5年を経過する日とのうちいずれか早い日までの期間をいいます（法法64の14①）。

これらの制限措置における継続して支配関係がある場合（支配関係の継続要件）は、次の④又は⑤の場合のいずれか（上記の通算法人が通算親法人である場合には、次の⑥又は⑦の場合のいずれか）に該当する場合とされています（法令112の2③、131の8①、131の19①）。

④ 上記の通算法人（時価評価除外法人に該当するもの）とその通算法人に係る通算親法人との間に、その通算法人について通算承認の効力が生じた日（以下「通算承認日」といいます。）の5年前の日（以下「5年前の日」といいます。）から継続して支配関係がある場合

⑤ 上記の通算法人（時価評価除外法人に該当するもの）又はその通算法人に係る通算親法人が5年前の日後に設立された法人である場合であって、その通算法人とその通算法人に係る通算親法人との間にその通算法人の設立の日又はその通算法人に係る通算親法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき。

⑥ 上記の通算法人（時価評価除外法人に該当するもの）（＝通算親法人）と他の通算法人

のいずれかとの間に5年前の日から継続して支配関係がある場合

⑦ 上記の通算法人（時価評価除外法人に該当するもの）（＝通算親法人）又は他の通算法人の全てが5年前の日後に設立された法人である場合であってその通算法人と他の通算法人のうちその設立の日の最も早いものとの間にその通算法人の設立の日又は他の通算法人の設立の日のうち最も早い日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき。

なお、上記⑤及び⑦の場合からは、上記の通算法人に係る通算親法人との間に支配関係がある他の法人を被合併法人とする適格合併でその通算法人を設立するもの等一定の組織再編成が行われていた場合を除くこととされています。

## （2）改正の内容

支配関係の継続要件について、次の見直しが行われました。

① 上記(1)⑦の場合について、その通算法人（＝通算親法人）が5年前の日後に設立された法人である場合には、その通算法人と他の通算法人のうちその通算法人との間に最後に支配関係を有することとなった日が最も早いものとの間にその通算法人の設立の日又は当該他の通算法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるときとされました（法令112の2③二、131の8①二、131の19①）。すなわち、通算承認日前5年以内に設立した通算親法人の支配関係の継続要件の判定相手となる法人が、最後に支配関係を有することとなった日が最も早い通算子法人とされました。

通算親法人については、通算子法人のうちその設立の日が最も早いものとの間で支配関係の継続要件の判定を行うこととされていたため、100%グループ内で親法人を設立し、設立後5年以内に通算制度を開始する場合等において、通算制度の開始直前に買収された法人の設立の日がグループ内の法人の設立の

日より早い場合には、この要件に該当しないこととされてきました。このような場面においてもその買収された法人の資産の含み損等の制限の判定においては支配関係の継続はないこととされること、一方で、通算親法人については他の通算子法人との間で設立以後継続した支配関係があれば制限の対象外とすることにも一定の合理性があると考えられることから、含み損等の制限の適用期間の基礎となる支配関係発生日が他の通算法人のうちその通算法人との間に最後に支配関係を有することとなった日が最も早いものとの間に最後に支配関係を有することとなった日である点も踏まえ、通算親法人の支配関係の継続要件の判定相手となる法人が、設立の日が最も早い通算子法人から、最後に支配関係を有することとなった日が最も早い通算子法人に見直されたものです。改正後は、上記の場合（通算制度の開始直前に買収された法人の設立の日がグループ内の法人の設立の日より早い場合）についても、支配関係の継続要件に該当することとなります。

② 上記(1)⑤及び⑦の場合から除外される一定の組織再編成が行われていた場合について、次の改正が行われました。

イ 共同事業性がない場合等の欠損金額の切捨て（上記(1)①）

(イ) 上記(1)⑤及び⑦の場合から除外される一定の組織再編成が行われていた場合から、通算完全支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併、通算完全支配関係がある他の内国法人の残余財産の確定及び通算完全支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格組織再編成等が行われていた場合が除外されました（法令112の2③ニイ～ハ）。すなわち、通算グループ内の適格合併等が行われていた場合には、上記(1)⑤及び⑦により支配関係の継続要件を判定すること

となります。

支配関係の継続要件は、その通算法人となる法人若しくは通算親法人のいずれか又はそのいずれもが通算承認日前5年以内に設立された法人であるため通算承認日の5年前の日から継続して支配関係がある場合との要件に該当しない場合でも、判定対象となる法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係があるときは、その通算法人の繰越欠損金額等の制限を受けないこととなりますが、通算法人となる法人が、適格合併により、通算親法人と支配関係を有することとなった被買収法人から欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合等に該当するときは、欠損金の受け皿法人であるその通算法人となる法人は制限措置の対象とすべき通算承認日前5年以内の被買収法人と同様であると考えられることから、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれています。改正前の支配関係の継続要件の判定においては、通算法人となる法人等に欠損金等を引き継いだと考えられる法人（支配関係がある他の法人）は通算完全支配関係がある他の法人も含まれていたため、通算グループ内で適格合併等があった場合にもこの制限措置を適用しないこととする場合から除かれていましたが、通算完全支配関係がある他の法人については、その法人の通算制度開始・加入時において、欠損金及び保有資産の含み損等の制限についての判定が既になされているため、そのような法人から欠損金の引継ぎ等を受けていることをもってこの制限措置を適用しないこととする場合から除く必要はないと考えられることから、見直しが行われたものです。

(ロ) 上記(1)⑤の場合から除外される一定の組織再編成が行われていた場合に次の場

合が追加されました（法令112の2③二イロ）。すなわち、A又はBに該当する組織再編成が行われていた場合には、継続して支配関係がある場合に該当しないこととなります。

A 他の通算子法人との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併で、次のいずれかのものが行われていた場合（当該他の通算子法人が当該他の内国法人との間に最後に支配関係を有することとなった日（bにおいて「関係日」といいます。）が5年前の日以前である場合を除きます。）

a その通算法人（通算子法人）を設立するもの

b 関係日以後に設立されたその通算法人（通算子法人）を合併法人とするもの

(注) 上記の他の通算子法人との間の支配関係からは、上記(イ)と同様、通算完全支配関係を除くこととされています。

改正前の通算子法人の支配関係の継続要件の判定においては、通算親法人との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併が行われていた場合について、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれていましたが、通算親法人となる法人を通算制度の開始直前に設立する場合におけるその通算親法人となる法人の設立前に行われた被買収法人との適格合併のように、通算親法人との間には支配関係がなく、他の通算子法人との間にも支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合についても、欠損金の受け皿法人であるその通算子法人となる法人は制限措置の対象とすべき通算承認日前5年以内の被買収法人と同様であると

考えられることから、そのような適格合併が行われていた場合にも、この制限措置を適用しないこととする場合から除くこととされたものです。

B 他の通算子法人が他の内国法人との間に最後に支配関係を有することとなった日以後に設立されたその通算法人（通算子法人）との間に法人税法第57条第2項に規定する完全支配関係がある当該他の内国法人（当該他の通算子法人との間に支配関係があるものに限ります。）でその通算法人が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定していた場合（同日が5年前の日以前である場合を除きます。）

(注) 上記の他の通算子法人との間の支配関係からは、上記(イ)と同様、通算完全支配関係を除くこととされています。

改正前の通算子法人の支配関係の継続要件の判定においては、通算親法人が他の内国法人との間に最後に支配関係を有することとなった日以後に設立されたその通算子法人との間に完全支配関係がある当該他の内国法人（その通算親法人との間に支配関係があるものに限ります。）でその通算子法人が発行済株式等を有するものの残余財産の確定について、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれていましたが、通算親法人となる法人を通算制度の開始直前に設立する場合におけるその通算親法人となる法人の設立前の被買収法人の残余財産の確定のように、通算親法人との間には支配関係がなく、他の通算子法人との間にも支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合についても、欠損金の受け皿法人であるその通算子法人と

なる法人は制限措置の対象とすべき通算承認日前5年以内の被買収法人と同様であると考えられることから、そのような残余財産の確定が行われていた場合にも、この制限措置を適用しないこととする場合から除くこととされたものです。

ロ 共同事業性がない場合等の損益通算の対象となる欠損金額の特例（上記(1)②）及び通算法人の特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入（上記(1)③）

(イ) 上記(1)⑤及び⑦の場合から除外される一定の組織再編成が行われていた場合から、通算完全支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格組織再編成等が行われていた場合が除外されました（法令131の8①二イロ、131の19①）。すなわち、通算グループ内の適格組織再編成等が行われていた場合には、上記(1)⑤及び⑦により支配関係の継続要件を判定することとなります。

支配関係の継続要件は、その通算法人となる法人若しくは通算親法人のいずれか又はそのいずれもが通算承認日前5年以内に設立された法人であるため通算承認日の5年前の日から継続して支配関係がある場合との要件に該当しない場合でも、判定対象となる法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係があるときは、その通算法人の含み損資産の実現損の制限を受けないこととなりますが、通算法人となる法人が、適格組織再編成等により、通算親法人と支配関係を有することとなった被買収法人から含み損資産の譲渡を受けていると考えられる場合等に該当するときは、含み損資産の受け皿法人であるその通算法人となる法人は制限措置の対象とすべき通算承認日前5年以内の被買収法人と同様であると

考えられることから、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれています。改正前の支配関係の継続要件の判定においては、適格組織再編成等により資産を移転した法人（支配関係がある他の法人）は通算完全支配関係がある他の法人も含まれていたため、通算グループ内で適格組織再編成等があった場合にもこの制限措置を適用しないこととする場合から除かれていましたが、通算完全支配関係がある他の法人については、その法人の通算制度開始・加入時において、保有資産の含み損等の制限についての判定が既になされているため、そのような法人から資産の譲渡を受けていることをもってこの制限措置を適用しないこととする場合から除く必要はないと考えられることから、見直しが行われたものです。

(ロ) 上記(1)⑤の場合から除外される一定の組織再編成が行われていた場合に、他の通算子法人との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格組織再編成等で、次のいずれかのものが行われていた場合（当該他の通算子法人が当該他の法人との間に最後に支配関係を有することとなった日（Bにおいて「関係日」といいます。）が5年前の日以前である場合を除きます。）が追加されました（法令131の8①二ロ、131の19①）。すなわち、これに該当する適格組織再編成等が行われていた場合には、継続して支配関係がある場合に該当しないこととなります。

A その通算法人（通算子法人）を設立するもの

B 関係日以後に設立されたその通算法人（通算子法人）を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人とするもの

(注) 上記の他の通算子法人との間の支配関係からは、上記(イ)と同様、通算完全支配関係を除くこととされています。

改正前の通算子法人の支配関係の継続要件の判定においては、通算親法人との間に支配関係がある他の法人を被合併法人等とする適格組織再編成等が行われていた場合について、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれていましたが、通算親法人となる法人を通算制度の開始直前に設立する場合におけるその通算親法人となる法人の設立前に行われた被買収法人との適格組織再編成等のように、通算親法人との間には支配関係がなく、他の通算子法人との間にのみ支配関係がある他の法人を被合併法人等とする適格組織再編成等が行われた場合についても、含み損資産の受け皿法人であるその通算子法人となる法人は制限措置の対象とすべき通算承認日前5年以内の被買収法人と同様であると考えられることから、そのような適格組織再編成等が行われていた場合にも、この制限措置を適用しないこととする場合から除くこととされたものです。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、通算法人の令和4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5、7、8)。

## 4 通算制度の開始等に伴う資産の時価評価

### (1) 改正前の制度の概要

① 通算制度の開始に伴う資産の時価評価  
通算承認を受ける内国法人(対象法人に限ります。)が通算開始直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その通算開始直前事業年度の所得

の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています(法法64の11①)。

(注1) 通算開始直前事業年度とは、親法人の最初通算事業年度(通算承認の効力が生ずる日以後最初に終了する事業年度をいいます。)開始の日の前日等の属する上記の内国法人の事業年度をいいます(法法64の11①)。

対象法人は、法人税法第64条の9第1項に規定する親法人及びその親法人の最初通算事業年度開始の時にその親法人との間にその親法人による完全支配関係がある内国法人とされています。なお、次の法人(時価評価除外法人)を除くこととされています。

イ 親法人と法人税法第64条の9第2項に規定する他の内国法人のいずれかとの間に完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその親法人

ロ 親法人と法人税法第64条の9第2項に規定する他の内国法人との間にその親法人による完全支配関係が継続することが見込まれている場合における当該他の内国法人

(注2) 時価評価資産とは、固定資産、土地(土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいます(法法64の11①)。ただし、これらの資産のうち評価損益の計上に適しないものとして次のものを除くこととされています(法令131の15①)。

イ 親法人の損益通算及び欠損金の通算等の適用を受けようとする最初の事業年度開始の日の5年前の日(以下「通算開始日の5年前の日」といいます。)以後に終了する親法人又は他の内国法人の各事業年度において次の措置の適用を受けた減価償却資産

(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(法法42①②⑤⑥)

- (ロ) 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（法法44①④）
- (ハ) 工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法法45①②⑤⑥）
- (ニ) 保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法法47①②⑤⑥）
- (ホ) 特別勘定を設けた場合の保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法法49①④）
- (ヘ) 転廃業助成金等に係る課税の特例（措法67の4①②（同条第9項において準用する場合を含みます。）、③（同条第10項において準用する場合を含みます。））
- ロ 売買目的有価証券
- ハ 償還有価証券
- ニ 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産
- ホ 資産の価額とその帳簿価額との差額がその資産を有する親法人若しくは他の内国法人の資本金等の額の2分の1相当額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合のその資産
- ヘ 親法人との間に完全支配関係がある内国法人（清算中のもの等一定の法人に限ります。）の株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないもの
- ト 親法人又は他の内国法人が他の通算グループの通算法人である場合におけるその親法人又は他の内国法人の有する他の通算法人（通算親法人を除きます。）の株式又は出資
- チ 初年度離脱開始子法人の有する資産
- (注) 初年度離脱開始子法人とは、他の内国法人で親法人の最初通算事業年度終了の日までにその親法人との間にその親法人による完全支配関係を有しなくなるもので、その最初通算事業年度開始の日以後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131の15①八）。
- (注3) 評価益の額とは、その時の価額がその時の帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額をいい、評価損の額とは、その時の帳簿価額がその時の価額を超える場合のその超える部分の金額をいいます。
- ② 通算制度への加入に伴う資産の時価評価  
法人税法第64条の9第2項に規定する他の内国法人（対象法人に限ります。）が通算加入直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その通算加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法64の12①）。
- (注1) 通算加入直前事業年度とは、上記の他の内国法人について通算承認の効力が生ずる日の前日の属する当該他の内国法人の事業年度をいいます（法法64の12①）。
- 対象法人は、法人税法第64条の9第11項又は第12項（みなし承認）の規定の適用を受ける他の内国法人とされています。なお、次の法人（時価評価除外法人）を除くこととされています。
- イ 通算法人がその通算法人に係る通算親法人による完全支配関係がある法人を設立した場合におけるその法人
- ロ 通算法人を株式交換等完全親法人とする適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人
- ハ 通算親法人が法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合（その有することとなった時の直前においてその通算親法人とその法人との間にその通算親法人による支配関係がある場合に限ります。）で、かつ、従業者継続従

事要件及び事業継続要件の全てに該当する場合におけるその法人

- ニ 通算親法人が法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合で、かつ、その通算親法人又は他の通算法人とその法人とが共同で事業を行う場合に該当する場合におけるその法人

(注2) 時価評価資産とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいます（法法64の12④）。ただし、これらの資産のうち評価損益の計上に適しないものとして次のものを除くこととされています（法令131の16①）。

イ 他の内国法人が親法人との間に完全支配関係を有することとなった日以後最初に開始するその親法人の事業年度開始の日の5年前の日以後に終了する当該他の内国法人の各事業年度において上記①（注2）イ(イ)から(ハ)までの措置の適用を受けた減価償却資産

ロ 売買目的有価証券

ハ 償還有価証券

ニ 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産

ホ 資産の価額とその帳簿価額との差額が他の内国法人の資本金等の額の2分の1相当額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合のその資産

ヘ 他の内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（清算中のもの等一定の法人に限ります。）の株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないもの

ト 他の内国法人が他の通算グループの通算法人である場合における当該他の内国法人の有する他の通算法人（通算親法人を除きます。）の株式又は出資

チ 初年度離脱加入子法人の有する資産

(注) 初年度離脱加入子法人とは、親法人との間に完全支配関係を有することとなった他の内国法人でその親法人による完全支配関係を有することとなった日等の属するその親法人の事業年度終了の日までにその完全支配関係を有しなくなるもので、その完全支配関係を有することとなった日等以後2月以内に法人税法第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131の16①六）。

- ③ 通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価

通算法人（対象法人に限ります。）が次のイ又はロの適用要件に該当する場合には、その通算法人の通算終了直前事業年度（通算承認の効力を失う日の前日の属する事業年度をいいます。以下同じです。）終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その通算終了直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法64の13①）。

イ その通算法人の通算終了直前事業年度終了の時前に行う主要な事業がその通算法人であった内国法人において引き続き行われることが見込まれていないこと。

ロ その通算法人の株式又は出資を有する他の通算法人において通算終了直前事業年度終了の時にその株式又は出資の譲渡又は評価換えによる損失の額が生ずることが見込まれていること（イに該当する場合を除きます。）。

対象法人は、通算承認の効力を失う通算法人とされています。なお、その通算法人が通算子法人である場合には、次の法人（時価評価除外法人）を除くこととされています。

ハ 初年度離脱通算子法人

(注) 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)。

ニ 他の通算法人を合併法人とする合併が行われたこと又はその通算法人の残余財産が確定したことに基因してその通算承認の効力を失うもの

(注) 時価評価資産とは、上記イ又はロの適用要件のいずれに該当するかに応じそれぞれ次のとおりとなります。

イ 上記イの適用要件に該当する場合……

固定資産、土地(土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産(以下「固定資産等」といいます。)が時価評価資産となります(法法64の13①一)。ただし、これらの資産のうち評価損益の計上に適しないものとして次のものを除くこととされています(法令131の17③)。

(イ) その通算法人の通算終了直前事業年度終了の日の翌日の5年前の日以後に終了する各事業年度(以下「前5年内事業年度」といいます。)において上記①(注2)イ(イ)から(ハ)までの措置の適用を受けた減価償却資産

(ロ) 売買目的有価証券

(ハ) 償還有価証券

(ニ) 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産

(ホ) 資産の価額とその帳簿価額との差額がその通算法人の資本金等の額の2分

の1相当額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合のその資産

(ヘ) その通算法人との間に完全支配関係がある内国法人(清算中のもの等一定の法人に限ります。)の株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないもの

(ト) その通算法人の有する他の通算法人(通算親法人を除きます。)の株式又は出資

ロ 上記ロの適用要件に該当する場合……固定資産等のうち、その通算終了直前事業年度終了の時における帳簿価額が10億円を超えるもので、その時後に譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他の事由が生ずることが見込まれているものが時価評価資産となります(法法64の13①二)。

## (2) 改正の内容

通算制度の開始に伴う資産の時価評価(上記(1)①)及び通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価(上記(1)③)における時価評価資産の範囲について、次のとおり見直しが行われました。

① 通算制度の開始に伴う資産の時価評価における時価評価資産(上記(1)①(注2))から、通算開始日の5年前の日以後に終了する親法人の各事業年度において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(法法46①)の適用を受けた減価償却資産が除外されました(法令131の15①一二)。

(注) グループ通算制度においては、親法人も通算制度開始時及び通算制度終了時の時価評価の対象法人となり得るところであり、親法人が協同組合等である場合において5年以内に上記圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産については、他の圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産と同様、時価評価資産から除外するものです。

なお、その減価償却資産が適格合併、適格



分割、適格現物出資又は適格現物分配により被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人（以下「被合併法人等」といいます。）から移転を受けたものである場合には、その被合併法人等の通算開始日の5年前の日以後に終了する各事業年度において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の適用を受けたものが含まれます。

また、これに伴い、時価評価資産から除外される上記(1)①（注2）ホの資産について、通算開始日の5年前の日以後に終了する各事業年度において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の適用を受けた固定資産（減価償却資産を除きます。）で、その価額がその帳簿価額を超えるものについては、その価額と帳簿価額との差額からその事業年度において損金算入された金額又はその超える部分の金額のいずれか少ない金額を控除した金額により、上記(1)①（注2）ホに該当するかどうかの判定を行うこととなります（法令131の15④五）。

② 通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価における時価評価資産（上記(1)③（注）の範囲について、次の見直しが行われました。

イ 時価評価資産の範囲にその帳簿価額が1,000万円に満たない営業権が追加されました（法令131の17③三）。これにより、未計上の自己創設の営業権（のれん）についても時価評価の対象となります。

時価評価資産については、事務負担に配慮するため、帳簿価額が少額である資産は一律に対象外とされていましたが、今般、通算制度からの離脱等の際の投資簿価修正（法令119の3⑤）において調整勘定対応金額の合計額を加算することができる措置が講じられ、この措置は離脱法人株式の取得価額に含まれるのれん相当額を認識しようとするものであり、一方で、離脱時の時価評価においては自己創設の営業権を認識しないのは、グループ通算制度全体としての

均衡がとれないこと等を踏まえ、見直しが行われたものです。なお、主要な事業の継続が見込まれていないこととの適用要件（上記(1)③イ）に該当して離脱時の時価評価の適用を受ける法人の株式については、その投資簿価修正の計算の基礎となる簿価純資産価額は時価評価後の資産及び負債に基づくこととなるところ、見直し後は、原則的な投資簿価修正の計算によっても自己創設の営業権相当額が離脱等の際の株式の帳簿価額に含まれる結果となることから、投資簿価修正における加算措置の対象から除外されています。

ロ 時価評価資産の範囲から、通算承認の効力を失う通算法人の前5年内事業年度において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46①）の適用を受けた減価償却資産が除外されました（法令131の17③一）。

なお、その減価償却資産が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配により被合併法人等から移転を受けたものである場合には、その被合併法人等の前5年内事業年度において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の適用を受けたものが含まれます。

また、これに伴い、時価評価資産から除外される上記(1)③（注）イ(ホ)の資産について、前5年内事業年度において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の適用を受けた固定資産（減価償却資産を除きます。）で、その価額がその帳簿価額を超えるものについては、その価額と帳簿価額との差額からその前5年内事業年度において損金算入された金額又はその超える部分の金額のいずれか少ない金額を控除した金額により、上記(1)③（注）イ(ホ)に該当するかどうかの判定を行うこととなります（法令131の17③四）。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人の令和4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8）。

## 5 欠損金の繰戻しによる還付

### (1) 改正前の制度の概要

① 内国法人の青色申告書を提出する事業年度において生じた欠損金額がある場合には、その事業年度（欠損事業年度）開始の日前1年以内に開始した事業年度（還付所得事業年度）の所得に対する法人税の額のうちその欠損金額に対応する部分の金額の還付を受けることができることとされています（法法80①）。

還付を受けることができる金額は、次の算式により計算した金額とされています。

《算式》

$$\text{還付所得事業年度の法人税の額} \times \frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}}$$

② 内国法人につき解散（適格合併による解散を除きます。）、事業の全部の譲渡、更生手続の開始等の事実が生じた場合において、その事実が生じた日前1年以内に終了したいずれかの事業年度又は同日の属する事業年度において生じた欠損金額があるときは、上記①を準用して繰り戻して法人税の還付を受けることができることとされています（法法80④）。

③ 災害により、内国法人のその災害のあった日から同日以後1年を経過する日までの間に終了する各事業年度又はその災害のあった日から同日以後6月を経過する日までの間に終了する中間期間において生じた欠損金額のうち、災害損失欠損金額がある場合において、その事業年度又は中間期間開始の日前2年（白色申告である場合には、1年）以内に開始した事業年度（還付所得事業年度）の法人税の額のうちその災害損失欠損金額に対応する部分の金額があるときは、上記①を準用し

て繰り戻して法人税の還付を受けることができることとされています（法法80⑤）。

④ グループ通算制度において上記①から③までの適用を受ける場合の対象となる欠損金額は次のとおりとされています（法法80⑦⑧）。

イ 青色欠損金の繰戻還付の対象となる欠損金額

通算法人の上記①又は②を適用する場合の繰戻しの対象となる欠損事業年度の欠損金額は、次の算式により計算した金額とすることとされています（法法80⑦）。ただし、他の還付所得事業年度の所得に対する法人税の額につき還付を受ける金額の計算の基礎とするものを除くこととされています。

《算式》

$$\begin{array}{l} \text{その通算法人の欠損事業年度及び他の通算法人のその欠損事業年度終了の日に終了する事業年度において生じた欠損金額の合計額} \\ \times \\ \frac{\text{その通算法人の還付所得事業年度の所得の金額の合計額}}{\text{その通算法人の還付所得事業年度及び他の通算法人の前1年内事業年度の所得の金額の合計額を合計した金額}} \end{array}$$

(注1) 欠損事業年度は、その通算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に限ります。

(注2) 上記算式の「所得の金額」は、既にその還付所得事業年度又は前1年内事業年度の所得に対する法人税の額につきこの制度の規定の適用があったときは、その所得の金額に相当する金額からその適用に係る欠損金額を控除した金額とされています。

(注3) 欠損事業年度の欠損金額につき上記③を適用する場合には、上記算式の「欠損金額」からは、欠損金額のうち上記③により還付を受ける金額の計算の基礎とする金額を控除することとされています。

(注4) 欠損事業年度又は他の通算法人のそ

の欠損事業年度終了の日に終了する事業年度の欠損金額のうち損益通算の対象となる欠損金額の特例によりないものとされたもの（以下「通算対象外欠損金額」といいます。）がある場合には、繰戻しの対象となる欠損事業年度の欠損金額は、欠損事業年度の通算対象外欠損金額と、上記算式の「欠損金額」及び「所得の金額」から通算対象外欠損金額を除いて計算した金額との合計額とされています。この場合において、これらの事業年度において生じた欠損金額について上記③を適用したときは、除くべき通算対象外欠損金額からは、通算対象外欠損金額のうち上記③により還付を受ける金額の計算の基礎とする金額を控除することとされています。

(注5) 前1年内事業年度とは、欠損事業年度終了の日に終了する他の通算法人の事業年度開始の日前1年以内に開始した事業年度をいいます。

(注6) 他の通算法人は、欠損事業年度終了の日に終了する当該他の通算法人の事業年度の期限内申告書を提出したものに限ります。

ロ 災害損失欠損金の繰戻還付の対象となる災害損失欠損金額

通算法人の上記③を適用する場合の繰戻しの対象となる欠損事業年度又は中間期間の災害損失欠損金額は、次の算式により計算した金額とすることとされています（法80⑧）。ただし、他の還付所得事業年度の所得に対する法人税の額につき還付を受ける金額の計算の基礎とするものを除くこととされています。

《算式》

その通算法人の欠損事業年度又は中間期間及び他の通算法人のその欠損事業年度又は中間期間終了の日に終了する事業年度又は中間期間において生じた災害損失欠損金額の合計額

その通算法人の還付所得事業年度の所得の金額の合計額

×  
その通算法人の還付所得事業年度及び他の通算法人の前2年内事業年度の所得の金額の合計額を合計した金額

(注1) 欠損事業年度又は中間期間は、その通算法人に係る通算親法人の事業年度又は中間期間終了の日に終了するものに限ります。

(注2) 上記算式の「所得の金額」は、既にその還付所得事業年度又は前2年内事業年度の所得に対する法人税の額につきこの制度の規定の適用があったときは、その所得の金額に相当する金額からその適用に係る欠損金額を控除した金額とされています。

(注3) 欠損事業年度又は他の通算法人のその欠損事業年度終了の日に終了する事業年度の欠損金額のうち通算対象外欠損金額がある場合には、繰戻しの対象となる欠損事業年度の災害損失欠損金額は、欠損事業年度の災害損失欠損金額のうち通算対象外欠損金額に達するまでの金額と、上記算式の「災害損失欠損金額」から通算対象外欠損金額を除き、かつ、「所得の金額」から災害損失欠損金額のうち通算対象外欠損金額に達するまでの金額を除いて計算した金額との合計額とされています。

(注4) 前2年内事業年度とは、欠損事業年度又は中間期間終了の日に終了する他の通算法人の事業年度又は中間期間開始の日前2年以内に開始した事業年度をいいます。

(注5) 他の通算法人は、欠損事業年度又は中間期間終了の日に終了する当該他の

通算法人の事業年度又は中間期間の確定申告書又は仮決算による中間申告書を期限内に提出したものに限りま

## (2) 改正の内容

通算法人の青色欠損金の繰戻還付の対象となる欠損金額（上記(1)④イ。以下「繰戻対象欠損金額」といいます。）について、災害損失欠損金の繰戻還付（上記(1)③）の適用がある場合の計算につき次のとおり整備が行われました。

① 繰戻対象欠損金額から除くこととされている他の還付所得事業年度の所得に対する法人税の額につき還付を受ける金額の計算の基礎とする金額について、災害損失欠損金の繰戻還付（上記(1)③）により還付を受ける金額の計算の基礎とする金額を除外することが明確化されました（法法80⑦）。

災害損失欠損金の繰戻還付により還付を受ける金額の計算の基礎とする金額については、他の還付所得事業年度に繰り戻した分も含め、繰戻対象欠損金額の計算（上記(1)④イの算式による計算）の基礎となる各通算法人の事業年度において生じた欠損金額から控除した上で計算されていることから、重複して控除されることがないよう、これを除外するものです。

② 災害損失欠損金の繰戻還付の適用がある場合の繰戻対象欠損金額となる通算対象外欠損金額について、通算対象外欠損金額のうち災害損失欠損金の繰戻還付により還付を受ける金額の計算の基礎とするものを控除することとされました（法法80⑦一）。

改正前の制度においては、欠損事業年度において生じた欠損金額のうち災害損失欠損金の繰戻還付により還付を受ける金額の計算の基礎とするものに達するまでの金額を通算対象外欠損金額から控除することとされており、欠損事業年度において生じた通算対象外欠損金額以外の欠損金額について災害損失欠損金の繰戻還付の適用を受けていた場合において

も、その適用につき還付の基礎とした欠損金額（つまり通算対象外欠損金額以外の欠損金額の使用額）が繰戻対象欠損金額となる通算対象外欠損金額から控除されることとなることから、通算対象外欠損金額から控除される金額をその通算対象外欠損金額について還付の基礎とした金額に限定するものです。「通算対象外欠損金額のうち災害損失欠損金の繰戻還付により還付を受ける金額の計算の基礎とするもの」は、具体的には、法人税法第80条第13項第1号の金額です。

③ 繰戻対象欠損金額となる金額のうち通算対象外欠損金額以外の欠損金額について、災害損失欠損金の繰戻還付の適用がある場合には、通算対象外欠損金額以外の欠損金額から、その通算対象外欠損金額以外の欠損金額のうち災害損失欠損金の繰戻還付により還付を受ける金額の計算の基礎とするものを控除して計算することが明確化されました（法法80⑦二）。

改正前の制度においては、通算対象外欠損金額があり、かつ、災害損失欠損金の繰戻還付の適用を受ける場合には、通算対象外欠損金額と災害損失欠損金の繰戻還付により還付を受ける金額の計算の基礎とするものとのいずれか多い金額を超える欠損金額を通算対象外欠損金額以外の欠損金額とした上で、通算グループの合計額を前1年内事業年度の所得の金額の比で配分した額が繰戻対象欠損金額とされており、通算対象外欠損金額と災害損失欠損金の繰戻還付の基礎とした金額とを一体として調整することとしていましたが、これを個別に調整することとしたものです。「通算対象外欠損金額以外の欠損金額のうち災害損失欠損金の繰戻還付により還付を受ける金額の計算の基礎とするもの」は、具体的には、法人税法第80条第13項第2号の金額です。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人の令和4年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人

税について適用することとされています（改正法附則13）。

## 6 特定同族会社の特別税率（留保金課税）

### (1) 改正前の制度の概要

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

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

(注1) 特定同族会社とは、被支配会社で、被支配会社であることについての判定の基礎となった株主等のうちに被支配会社でない法人がある場合には、その法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるものをいい、清算中のものを除くこととされています（法法67①）。

ただし、資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるものにあつては、次の法人に限ることとされています（法法66⑤二～五⑥、67①）。

- ① 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、外国相互会社及び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
- ② 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（①の法人を除きます。）

- ③ 投資法人
- ④ 特定目的会社
- ⑤ 大通算法人（通算法人である普通法人又は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、いずれかの法人が資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人等に該当する場合におけるその普通法人をいいます。）

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

(注3) 留保金額とは、所得等の金額のうち留保した金額から、その事業年度の所得の金額につき計算した通常の法人税の額及びその事業年度の課税標準法人税額につき計算した地方法人税の額並びにその法人税の額に係る道府県民税及び市町村民税（都民税を含みます。以下同じです。）の額の合計額を控除した金額をいいます（法法67③）。なお、特定同族会社である通算法人が配当等をしている場合における留保金額は、上記により計算した金額に通算外配当等流出額及び通算内配当等の額を加算し、通算外配当等流出配賦額を減算した金額とされています（法令139の8②）。

(注4) 道府県民税及び市町村民税の額は、「法人税額からその法人税額に係る税額控除額を控除した金額」に10.4%を乗じて計算した金額とすることとされており（法令139の10①）、法人税額とは、その事業年度の所得の金額につき計算した法人税の額に外国税額控除制度における税額控除超過額相当額に関する対象事業年度の法人税の額への加算措置による加算額等を加算した金額をいい（法

令139の10②一)、税額控除額とは、法人税法、租税特別措置法及び震災税特法の一定の税額控除により法人税の額から控除する金額の合計額をいうこととされています（法令139の10②二）。

(注5) 所得等の金額とは、次の①から⑥までの金額の合計額から⑦の金額を減算した金額をいいます（法法67③）。

- ① その事業年度の所得の金額
- ② 受取配当等の益金不算入額（法法23）  
ただし、特定同族会社が通算法人である場合には、他の通算法人から受ける配当等の額に係るものを除くこととされています。
- ③ 外国子会社から受ける配当等の益金不算入額（法法23の2）
- ④ 受贈益の益金不算入額（法法25の2①）
- ⑤ 還付金等の益金不算入（法法26①）における還付を受け又は充当される金額等  
ただし、法人税額等の損金不算入額（法法38①②）に係る還付を受け又は充当される金額を除くこととされています。
- ⑥ 欠損金の繰越控除制度による損金算入額又は会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入額（法法57、59）
- ⑦ 中間申告における欠損金の繰戻しによる還付を受けた場合の災害損失欠損金額の益金算入額（法法27）

(注6) 留保控除額とは、次の金額のうち最も多い金額をいいます（法法67⑤）。

- ① その事業年度の損益通算前の所得等の金額の40%相当額（所得等基準額）
- ② 年2,000万円（定額基準額）
- ③ その事業年度終了の時における利益積立金額（所得等の金額に係る部分の金額を除きます。）がその時における資本金の額又は出資金の額の25%相当額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額（積立金基準額）

## (2) 改正の内容

留保金額の計算上所得等の金額のうち留保した金額から控除する道府県民税及び市町村民税の額を計算する場合における法人税額及び税額控除額について、次の改正が行われました。

① 法人税額のうち一般試験研究費の額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制における税額控除超過額が当初申告税額控除可能分配額を超える場合等の加算措置による加算額（措法42の4⑧六ロ・七）が、当該事業年度又は他の通算法人の他の事業年度において中小企業者等税額控除限度額に係る当初申告税額控除可能分配額がある場合における加算額とされました（法令139の10②一口）。

(注1) 他の通算法人とは、当該事業年度（適用対象事業年度）終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人をいい、他の事業年度とは、他の通算法人の同日に終了する事業年度をいいます（措法42の4⑧二）。

(注2) 中小企業者等税額控除限度額に係る当初申告税額控除可能分配額とは、中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）を適用する場合における当該事業年度（適用対象事業年度）の確定申告書等に添付された書類に当該事業年度の税額控除可能分配額として記載された金額をいいます（措法42の4⑧三・五）。

② 法人税額のうち特別試験研究費の額に係る税額控除制度における税額控除超過額が当初申告税額控除可能分配額を超える場合等の加算措置による加算額（措法42の4⑧において準用する措法42の4⑧六ロ・七）が、租税特別措置法第42条の12の5第2項に規定する中小企業者等が適用を受ける場合における加算額とされました（法令139の10②一口）。

③ 税額控除額のうち次の制度により法人税の額から控除する金額について、それぞれ租税特別措置法第42条の12の5第2項に規定する中小企業者等が適用を受ける場合における金

額とされました（法令139の10②二ロ）。

イ 特別試験研究費の額に係る税額控除制度（措法42の4⑦）

ロ 一般試験研究費の額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制における調整対象金額が当初申告税額控除可能額を超える場合の税額控除制度（措法42の4⑬）

ハ 特別試験研究費の額に係る税額控除制度における調整対象金額が当初申告税額控除可能額を超える場合の税額控除制度（措法42の4⑱）において準用する措法42の4⑬）

（注） 令和4年度の地方税法の改正により、道府県民税及び市町村民税の計算についてグループ通算制度の施行に伴う整備が行われたことに伴い、本制度についても同様とするものです。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、内国法人の令和4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10）。

## 二 不正行為等に係る費用等の損金不算入制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装すること（以下「隠蔽仮装行為」といいます。）によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、その隠蔽仮装行為に要する費用の額又はその隠蔽仮装行為により生ずる損失の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法55①）。内国法人が隠蔽仮装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合についても同様とされています（法法55②）。

(2) 内国法人が納付する次のものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法55③、法令111の4）。

- ① 国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税並びに印紙税法の規定による過怠税
- ② 地方税法の規定による延滞金（納期限の延長の場合の延滞金を除きます。）、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金
- ③ 特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に

関する法律の規定による特別法人事業税に係る延滞金（納期限の延長の場合の延滞金を除きます。）、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金

④ 地方消費税貨物割に係る延滞税及び加算税並びに地方消費税譲渡割に係る延滞税、利子税及び加算税（申告期限の延長の特例により徴収されるものを除きます。）

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

- ① 罰金及び科料並びに過料
- ② 次の法律の規定による課徴金及び延滞金等
  - イ 国民生活安定緊急措置法
  - ロ 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律
  - ハ 金融商品取引法
  - ニ 公認会計士法
  - ホ 不当景品類及び不当表示防止法
  - ヘ 医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律

(4) 内国法人が供与をする刑法第198条に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額等に相当する費用又は損失の額等は、その内国法

人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています(法55⑤)。

## 2 改正の内容

### (1) 改正の趣旨

所得課税においては、裁判例によって示されているように「所得金額」や「必要経費の存否及び額」については、原則として課税当局の側に立証責任があるとしつつ、「簿外経費」については、納税者側に立証責任があると解する場合が多いとされています。

しかしながら、実際の事案として、所得税の税務調査において家事関連費の計上を発見した後に、納税者が簿外経費の存在を後から主張し、課税当局が多大な事務量を投入してその簿外経費が全て存在しないことを立証して更正に至ったという悪質な事案があり、政府税制調査会の「納税環境整備に関する専門家会合」において議論が行われました。同会合においては、特に悪質な納税者への対応として、「課税の公平性を確保するために、税務調査時に簿外経費を主張する納税者、虚偽の書類を提出する等調査妨害的な対応を行う納税者への対応策や、調査等の働きかけに応じない納税者、到底当初より申告の意図を有していたとは思われない納税者等、既存のけん制措置では必ずしも対応できていない悪質な納税者への有効な対応策の検討を行う。」旨が政府税制調査会に報告されました(納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告(令和3年11月19日))。これを踏まえ、納税者が隠蔽仮装行為がある事業年度又は無申告の事業年度において主張する簿外経費の存在が帳簿書類等から明らかでなく、課税当局による反面調査等によってもその簿外経費の基因となる取引が行われたと認められない場合には、その簿外経費の額を損金の額に算入しないこととする措置を講ずることとされました。

### (2) 改正の内容

#### ① 対象となる場合

本措置は、次の場合に適用されます(法55③)。

イ 内国法人が隠蔽仮装行為(その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装することをいいます。以下同じです。)に基づき確定申告書(その申告に係る法人税についての調査があったことによりその法人税について決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書を除きます。以下同じです。)を提出していた場合

ロ 内国法人が確定申告書を提出していなかった場合

なお、その申告に係る法人税についての調査があったことによりその法人税について決定があるべきことを予知して期限後申告書を提出した場合は、上記ロの場合に該当することとなります。

#### ② 対象となる原価の額、費用の額及び損失の額

本措置により損金不算入の対象となる簿外経費の額は、上記①の確定申告書に係る事業年度の次の額とされています(法55③)。

イ その事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額(法22③一)

ただし、資産の販売等におけるその資産の取得に直接に要した一定の額(下記⑤参照)を除くこととされています。

ロ 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。)の額(法22③二)

ハ その事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの(法22③三)

このうち下記③から⑤までのいずれにも該当しないものが損金不算入となります。なお、下記③から⑤までのいずれかに該当することにより本措置による損金不算入の対象外とさ



れた金額であっても、直ちに損金の額に算入されるのではなく、従前と同様に他の規定により損金算入の可否が判定され、その結果として損金不算入とされることがあります。

また、上記①イの場合であっても、隠蔽仮装行為に関連する額のみが本措置による損金不算入の対象となるのではなく、隠蔽仮装行為に関連しないものも含めてその事業年度の全ての上記イからハマまでの額が本措置による損金不算入の対象となります。

③ 対象外となる期限内申告等における原価の額、費用の額及び損失の額

その内国法人がその事業年度の確定申告書を提出していた場合（上記①イの場合）には、上記②イからハマまでの額のうち、その提出したその確定申告書に記載したその事業年度の課税標準である所得の金額若しくは欠損金額又はその確定申告書に係る修正申告書（その申告に係る法人税についての調査があったことによりその法人税について更正があるべきことを予知した後に提出された修正申告書を除きます。）に記載した課税標準等の計算の基礎とされていた金額は、本措置による損金不算入の対象外とされています（法55③）。

上記①イのとおり、「確定申告書」からは、「その申告に係る法人税についての調査があったことによりその法人税について決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書」を除くこととされていることから、次の申告書に記載したその事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額の計算の基礎とされていた金額がこの③により本措置による損金不算入の対象外となります。

イ 期限内申告書

ロ 期限後申告書（その申告に係る法人税についての調査があったことによりその法人税について決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書を除きます。）

すなわち、いわゆる自主期限後申告書です。

ハ 修正申告書（その申告に係る法人税についての調査があったことによりその法人税について更正があるべきことを予知した後に提出された修正申告書を除きます。）

「その法人税について更正があるべきことを予知した後に提出された修正申告書」を除くこととされていることから、更正があるべきことを予知して提出された修正申告書（いわゆる調査修正申告書）のほか、その調査修正申告書の提出後に更正があるべきことを予知しないで提出された修正申告書（いわゆる自主修正申告書）についても、その修正申告の対象となる上記イ又はロの申告書（更正があるべきことを予知する前に提出した修正申告書を含みます。）に記載したその事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額の計算の基礎とされていた金額のみが本措置による損金不算入の対象外とされます。すなわち、調査修正申告書において本措置を適用して損金不算入とされた金額は、その後の自主修正申告書においても本措置による損金不算入の対象外となることはありません。

④ 対象外となる証拠書類等が存在する原価の額、費用の額及び損失の額

次の場合に該当するその原価の額、費用の額又は損失の額については、本措置による損金不算入の対象外とされています（法55③ただし書）。

イ 次の帳簿書類等により上記②イからハマまでの原価の額、費用の額又は損失の額の基となる取引が行われたこと及びこれらの額が明らかである場合（災害その他やむを得ない事情により、その取引に係るイの帳簿書類の保存をすることができなかったことをその内国法人において証明した場合を含みます。）

イ) その内国法人が法人税法第126条第1項又は第150条の2第1項の規定により保存する帳簿書類

すなわち、青色申告又は白色申告それぞれにおいて保存しなければならないこととされている帳簿書類です。

(ロ) 上記イ)の帳簿書類のほか、その内国法人が一定の場所に保存する帳簿書類その他の物件

(注) 上記の「一定の場所」とは、その内国法人の納税地又はそ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をいいます(法規25の10)。

また、外国法人についても基本的には内国法人と同様の改正が行われていますが、外国法人である場合の上記の「一定の場所」とは、その外国法人の納税地(その取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの(以下「事務所等」といいます。))の所在地に保存することがその外国法人が行う事業の内容及び実態等に照らして合理的と認められる帳簿書類その他の物件については、その取引に係る事務所等の所在地)をいいます(法規60の4による読替後の法規25の10)。

すなわち、保存義務のある帳簿書類だけでなく、保存義務のない帳簿書類や、帳簿書類以外の物件であっても、原価の額、費用の額又は損失の額の基因となる取引が行われたこと及びその額を明らかにすることができるものの保存がある場合には、その原価の額、費用の額又は損失の額は、本措置による損金不算入の対象外となります。

ロ 上記イ)又は(ロ)の帳簿書類等により、上記②イ)からハまでの原価の額、費用の額又は損失の額の基因となる取引の相手方が明らかである場合その他その取引が行われたことが明らかであり、又は推測される場合(上記イ)の場合を除きます。)であって、その相手方に対する調査その他の方法により税務署長が、その取引が行われ、これらの

額が生じたと認める場合

具体的には、帳簿書類等により原価の額、費用の額又は損失の額の基因となる取引が行われたこと及びその額の両方を明らかにすることができないときでも、保存する帳簿書類等により原価の額、費用の額又は損失の額の基因となる取引の相手方が明らかである場合など、保存する帳簿書類等によりその取引が行われたことが明らかである場合や、保存する帳簿書類等によりその取引が行われたことが推測される場合が考えられます。これらの場合において、反面調査等により税務署長が、その取引が行われ、その額が生じたと認めるときは、その原価の額、費用の額又は損失の額は、本措置による損金不算入の対象外となります。

上記の「調査その他の方法」の範囲は、具体的には、質問検査権による反面調査(通法74の2)、特定事業者等への報告の求め(通法74の7の2)及び事業者等への協力要請(通法74の12)のほか、税務署に提出されている申告書その他の税務署長がその権限で通常収集可能な情報によるものが考えられます。なお、この規定は、税務署長に調査の義務を定めたものではありません。

#### ⑤ 対象外となる直接原価の額

上記②イ)の「資産の販売等におけるその資産の取得に直接に要した一定の額」については、資産の販売や譲渡をする場合には、必ずその資産の仕入やその資産の製造のための原材料費が生じ、また、役務の提供のうち、資産の引渡しを要する役務の提供を行う場合も、その資産の取得に直接に要した購入代価や原材料費が資産の販売や譲渡と同様に生ずるものと考えられることを踏まえて、本措置による損金不算入の対象外とされています(法法55③)。具体的には、その資産の販売又は譲渡及び資産の引渡しを要する役務の提供に係る上記②イ)の原価の額のうち、これらの資産

(上記④イ及びロの場合に該当する場合における上記④イ及びロの取引に係るものを除きます。)が次の資産のいずれに該当するかに応じそれぞれ次の金額については、本措置による損金不算入の対象から除かれます(法令111の4①)。

イ 購入した資産……その資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税(附帯税を除きます。))その他その資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)

ロ 自己の製造等(製造、採掘、採取、栽培、養殖その他これらに準ずる行為をいいます。ロにおいて同じです。)に係る資産……その資産の製造等のために直接に要した原材料費の額

ハ 上記イ及びロの方法以外の方法により取得(適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配による分割法人、現物出資法人又は現物分配法人からの取得を除きます。ハにおいて同じです。)をした資産……その取得の時ににおけるその資産の取得のために通常要する価額

ニ 適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配(以下「適格組織再編成」といいます。)により移転を受けた資産……

その資産がその適格組織再編成に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人(以下「被合併法人等」といいます。)においてイからニまでの資産のいずれに該当するかに応じその被合併法人等におけるそれぞれイからニまでの金額

#### ⑥ その他

本措置は、推計課税を行う場合における所得の金額の計算においても適用されます。したがって、上記②の額のうち上記③から⑤までのいずれにも該当しないものは、損金の額に算入しないものとして、推計課税されることとなります。

令和2年改正前法人税法、令和2年改正前法人税法施行令及び令和2年改正前法人税法施行規則についても、上記と同様の改正が行われています(令和2年改正前法55③、令和2年改正前法令111の4①、令和2年改正前法規25の10)。

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人の令和5年1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されます(改正法附則11)。令和2年改正前法人税法についても同様です(改正法附則16)。

## 三 資本の払戻しに係る税制の整備

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) みなし配当

法人が受ける配当等の額のうち、完全子法人株式等に係る配当等の額についてはその全額を、関連法人株式等に係る配当等の額についてはその配当等の額に係る利子相当額を控除した金額を、完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式(出資を含みます。以下「株式等」といいます。)に係る配当等の額についてはその50%相

当額を、非支配目的株式等に係る配当等の額についてはその20%相当額を、益金の額に算入しないこととされています(法23①)。また、その株式等の発行法人の一定の事由により金銭等の交付を受ける場合において、金銭等の額のうちその発行法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式等に対応する部分の金額を超える部分の金額は、配当等の額とみなすこととされています(法24①)。

資本の払戻し(資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち分割型分割によるもの及び株式

分配以外のもの並びに出資等減少分配をいいます。以下同じです。)は上記の一定の事由(みなし配当事由)に該当し、資本の払戻し(出資等減少分配を除きます。)によりその株主等である法人が金銭等の交付を受ける場合におけるその交付の基因となった株式等に対応する資本金等の額は、払戻等対応資本金額等(次の算式により計算した金額をいいます。以下同じです。)をその資本の払戻しを行った法人のその資本の払戻しに係る株式等の総数(出資にあっては、総額。以下同じです。)で除し、これにその株主等である法人がその資本の払戻しの直前に有していたその資本の払戻しを行った法人のその資本の払戻しに係る株式等の数(出資にあっては、金額。以下同じです。)を乗じて計算した金額とされています(法令23①四)。

《算式》

$$\text{資本の払戻しの直前の資本金等の額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{前々事業年度末の簿価純資産価額(前々事業年度後に資本金等の額又は利益積立金額の変動があった場合には、これらを加減算した金額)}}$$

(注1) 出資等減少分配とは、投資法人の金銭の分配のうち、出資総額又は出資剰余金の額から控除される金額があるものをいいます(法規8の4)。ただし、この控除される金額と一時差異等調整引当額の増加額とが同額である場合のその金銭の分配は除くこととされています。

(注2) 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額が0を超え、かつ、上記算式の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注3) 上記算式の分子の金額が上記算式の分母の金額を超える場合には、上記算式の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

また、出資等減少分配により金銭の交付を受ける場合におけるその交付の基因となった株式等に対応する資本金等の額は、分配対応資本金額等(次の算式により計算した金額をいいます。以下同じです。)をその出資等減少分配を行った投資法人の発行済投資口の総数で除し、これにその株主等である法人がその出資等減少分配の直前に有していたその投資法人の投資口の数(注4)を乗じて計算した金額とされています(法令23①五、措令39の32の3⑮)。

《算式》

$$\text{出資等減少分配の直前の資本金等の額} \times \frac{\text{出資等減少分配による出資総額等の減少額}}{\text{前々事業年度末の簿価純資産価額(前々事業年度後に資本金等の額の変動があった場合には、これらを加減算した金額)}}$$

(注4) 発行済投資口からは、その有する自己の投資口を除きます。

(注5) 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額が0を超え、かつ、上記算式の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注6) 上記算式の分子の金額は、出資等減少分配により増加する出資総額控除額及び出資剰余金控除額の合計額からその出資等減少分配により増加する一時差異等調整引当額を控除した金額とされています(法規8の5の2)。なお、上記算式の分母の金額を超える場合には、分母の金額と同じ金額とします。

## (2) 資本金等の額

資本の払戻し(出資等減少分配を除きます。)を行った場合には、その資本の払戻しに係る減資資本金額(次の算式により計算した金額をいいます。)を資本金等の額から減算することとされています(法令8①十八)。

《算式》

資本の払戻し  
の直前の資本  
金等の額 ×  $\frac{\text{資本の払戻しにより減少した  
資本剰余金の額}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価  
額（前事業年度後に資本金等  
の額又は利益積立金額の変動  
があった場合には、これらを  
加減算した金額）}}$

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

(注2) 上記算式の分子の金額が上記算式の分母の金額を超える場合には、上記算式の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

(注3) 上記算式により計算した金額が交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあっては、その交付の直前の帳簿価額）の合計額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額を減資資本金額とします。

また、出資等減少分配を行った場合には、その出資等減少分配に係る分配資本金額（次の算式により計算した金額をいいます。）を資本金等の額から減算することとされています（法令8①十九、措令39の32の3⑭）。

《算式》

出資等減少分  
配の直前の資  
本金等の額 ×  $\frac{\text{出資等減少分配による出資総  
額等の減少額}}{\text{前々事業年度末の簿価純資産  
価額（前々事業年度後に資本  
金等の額の変動があった場合  
には、これを加減算した金額）}}$

(注4) 直前の資本金等の額が0以下である場合には上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額が0を超え、かつ、上記算式の分母の金額が0以下である場合には上記算式の分数は1とします。また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるとき

にはこれを切り上げます。

(注5) 上記算式の分子の金額は、出資等減少分配により増加する出資総額控除額及び出資剰余金控除額の合計額からその出資等減少分配により増加する一時差異等調整引当額を控除した金額とされています（法規8の2の3）。なお、上記算式の分母の金額を超える場合には、分母の金額と同じ金額とします。

(注6) 上記算式により計算した金額が交付した金銭の額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額を分配資本金額とします。

(3) 所有株式の譲渡原価

法人が所有株式（その法人が有する株式等をいいます。以下同じです。）を発行した法人の資本の払戻しとして金銭等の交付を受けた場合における所有株式の譲渡原価は、その所有株式のその資本の払戻しの直前の帳簿価額を基礎として計算した金額とされています（法法61の2⑱）。具体的には、その資本の払戻しの直前のその所有株式の帳簿価額にその資本の払戻しに係る上記(1)の算式の分数の割合を乗じて計算した金額とされています（法令119の9①）。

(注) 上記の所有株式を発行した法人（すなわち資本の払戻し（出資等減少分配を除きます。）を行った法人及び出資等減少分配を行った投資法人）は、資本の払戻しを行った場合には、その所有株式を有していた法人に対し、その資本の払戻しに係る上記の「割合」を通知しなければならないこととされています（法令119の9②）。

2 改正の内容

(1) 資本の払戻しに係る所有株式に対応する資本金等の額等の計算方法の整備

令和3年3月11日に、資本の払戻しの場合におけるみなし配当の額の計算の基礎となる払戻等対応資本金額等の計算方法についての最高裁

判決があり、当該最高裁判決においては、「法人税法施行令第23条第1項第3号（現行第4号）のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである」と判示されました。

これを受けて、令和4年度税制改正において、次のとおり資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等の計算方法等が整備され、減少資本剰余金額が限度となることが明確化されました。

#### ① 所有株式に対応する資本金等の額

資本の払戻しによりその株主等である法人が金銭等の交付を受ける場合におけるみなし配当の額の計算について、その計算の基礎となる資本の払戻し（出資等減少分配を除きます。以下(1)において同じです。）を行った法人のその資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を上限とすることとされました（法令23①四イ）。

(注) 下記(2)の改正に伴い、2以上の種類の株式等を発行していた法人の資本の払戻しに係る所有株式に対応する資本金等の額の計算方法がそれ以外の資本の払戻し及び解散による残余財産の分配に係る所有株式に対応する資本金等の額の計算方法と異なることとなったため、規定全体が改正されていますが、2以上の種類の株式等を発行していた法人以外の法人が行った資本の払戻し及び解散による残余財産の分配についての計算方法は、上記の改正を除き、改正前と同様です。下記②の資本金等の額から減少する金額についても同様です。

また、出資等減少分配を行った投資法人のその出資等減少分配の直前の分配対応資本金

額等は、その出資等減少分配による出資総額等の減少額を上限とすることとされました（法令23①五）。

#### ② 資本金等の額から減少する金額

資本の払戻しを行った法人のその資本の払戻しにより減少する資本金等の額（減資資本金額）は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を上限とすることとされました（法令8①十八イ）。

また、出資等減少分配を行った投資法人のその出資等減少分配により減少する資本金等の額（分配資本金額）は、その出資等減少分配による出資総額等の減少額を上限とすることとされました（法令8①十九）。

(注) 分配資本金額は、出資等減少分配により交付した金銭の額を上限とすることとされていましたが（上記1(2)(注6)）、上記の改正により交付した金銭の額を超えることはなくなったため、この上限は削除されています。

#### (2) 2以上の種類の株式等を発行していた法人の行う資本の払戻しに係る所有株式に対応する資本金等の額等の計算方法の整備

資本の払戻し（出資等減少分配を除きます。以下(2)において同じです。）を行った法人（以下「払戻法人」といいます。）が2以上の種類の株式等を発行していた法人である場合のみみなし配当の額の計算の基礎となる所有株式に対応する資本金等の額及び払戻法人の資本金等の額から減少する金額について、次のとおり種類資本金額に基づき計算することとされました。

みなし配当の額の計算における所有株式に対応する資本金等の額及び減少する資本金等の額の計算は、将来利益の払戻しはあり得るが将来資本の払戻しはあり得ないことを基本に、資本金等の額が0以下の場合には資本金等の額が減少しないこととされているところ、種類株式発行法人が資本の払戻しを行った場合のこれらの計算においては、全体としての資本金等の額を

基礎とすることとされ、資本金等の額及び簿価純資産価額を株式等の種類ごとに対応させていなかったため、種類資本金額が0以下である種類株式について資本の払戻しが行われた場合において、全体としての資本金等の額がプラスであると、資本金等の額の減少額が生じてしまうといった問題点があることから、種類資本金額を基礎とした計算方法に見直すこととされたものです。

(注1) 種類資本金額とは、株式等の種類ごとに区分した資本金等の額をいい、具体的には、その法人の資本の払戻しの直前までの①から⑥までに掲げる金額の合計額から⑦から⑩までに掲げる金額の合計額を減算した金額とされています(法令8②)。なお、その法人を合併法人とする合併等が行われた場合等には、一定の調整を行うこととされています(法令8③～⑦)。

- ① その種類の株式等の通常の交付により増加した資本金等の額
- ② 役務の提供の対価としてその種類の株式等を交付した場合に増加した資本金等の額
- ③ 新株予約権の行使によるその種類の株式等の交付により増加した資本金等の額
- ④ 取得条項付新株予約権の取得の対価としてその種類の株式等を交付した場合に増加した資本金等の額
- ⑤ 協同組合等がその種類の出資者の加入に伴い徴収した加入金の額
- ⑥ その種類の株式等について組織再編成等により増加した資本金等の額
- ⑦ その種類の株式等について分割型分割により減少した資本金等の額
- ⑧ その種類の株式等について株式分配により減少した資本金等の額
- ⑨ その種類の株式等の株主等に対する資本の払戻し又は残余財産の一部の分配により減少した資本金等の額
- ⑩ その種類の株式等に係る自己株式の取

得等により減少した資本金等の額

- ⑪ その種類の株式等に係る100%グループ内法人の株式等の発行法人に対する譲渡により減少した資本金等の額

(注2) 投資法人の投資口については種類がないことから、出資等減少分配についての改正はありません。

- ① 所有株式に対応する資本金等の額

払戻法人が2以上の種類の株式等を発行していた法人である場合の所有株式に対応する資本金等の額は、その払戻法人の株主等である法人がその資本の払戻しの直前に有していたその払戻法人のその資本の払戻しに係る株式等の種類ごとに、次の算式により計算した金額(以下「払戻対応種類資本金額」といいます。)をその払戻法人のその資本の払戻しに係るその種類の株式等の総数で除し、これにその株主等である法人がその直前に有していたその払戻法人のその資本の払戻しに係るその種類の株式等の数を乗じて計算した金額の合計額とされました(法令23①四口)。

《算式》 <種類払戻割合>

$$\text{直前種類資本金額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価額(前事業年度後に資本金等の額又は利益積立金額の変動があった場合には、これらを加減算した金額)}} \times \frac{\text{直前種類資本金額}}{\text{直前の資本金等の額}}$$

(注1) 直前種類資本金額とは、その資本の払戻しの直前のその種類の株式等に係る種類資本金額をいいます(法令23①四口)。

(注2) 上記算式の「資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額」は、減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額が明らかな場合には、その金額とされています(法令23①四口(2)(i))。配当原資を株式等の種類ごとに区分

して剰余金の配当を行っている場合などはその金額によることとなります。その種類の株式等に係る部分の金額が明らかでない場合には、減少した資本剰余金の額をその資本の払戻しに係る各種類株式の種類資本金額の比で按分した金額を用いることとなります。具体的には、減少した資本剰余金の額に次のイの金額のうちにロの金額の占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令23①四口(2)(ii)）。なお、後述のとおり直前種類資本金額が0以下である種類株式に係る払戻対応種類資本金額は0となることから、割合の基礎となる種類資本金額（イの各種類の株式等に係る種類資本金額）は、その金額がプラスであるものの合計額とされています。また、資本の払戻しに係る種類株式の種類資本金額が全て0以下の場合（すなわち、イの金額が0の場合）には、割合は1とします。

イ その資本の払戻しの直前のその資本の払戻しに係る各種類の株式等に係る種類資本金額の合計額

ロ 直前種類資本金額

(注3) 直前種類資本金額又は直前の資本金等の額が0以下である場合には、上記算式の分数は0とします。これにより、種類資本金額が0以下である種類株式について資本の払戻しを行った場合には、その種類株式につき株主等が交付を受けた金銭等の額の全額がみなし配当の額となり、株主等の所有株式の譲渡原価が0となります。なお、資本金等の額が0以下である場合の取扱いは、改正前と同様です。

(注4) 直前種類資本金額及び直前の資本金等の額が0を超え、かつ、上記算式の分母の金額が0以下である場合には、上記算式の分数は1とします。これにより、資本金等の額がプラスで簿価債務超過（利益積立金額のマイナスが資本金等の額よ

り大）である場合において、種類資本金額がプラスである種類株式について資本の払戻しを行ったときは、その種類株式に係る株主等のみなし配当の額は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類株式に係る部分の金額が直前種類資本金額に満たない場合を除き、交付を受けた金銭等の額が直前種類資本金額の全額に持株割合を乗じて計算した金額を超える部分の金額となります。

(注5) 上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注6) 上記算式の分子の金額が上記算式の分母の金額を超える場合には、上記算式の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

(注7) 上記算式により計算した金額が上記算式の「資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額」を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額を払戻対応種類資本金額とします。上記(1)の改正と同様の趣旨です。

なお、上記の改正に伴い、2以上の種類の株式等を発行していた法人が行った資本の払戻しに係る所有株式の譲渡原価の計算上その所有株式の帳簿価額に乗ずる割合についても、その所有株式に係る上記算式の割合（種類払戻割合）とされています（法令119の9①一）。

## ② 資本金等の額から減少する金額

2以上の種類の株式等を発行していた法人の資本の払戻しにより減少する資本金等の額（減資資本金額）は、その資本の払戻しに係る株式等の種類ごとに、次の算式により計算した金額（以下「減資種類資本金額」といいます。）の合計額とされました（法令8①十八口）。上記①の払戻対応種類資本金額と同様の計算です。



《算式》

$$\text{直前種類資本金額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価額（前事業年度後に資本金等の額又は利益積立金額の変動があった場合には、これらを加減算した金額）}} \times \frac{\text{直前種類資本金額}}{\text{直前の資本金等の額}}$$

(注1) 直前種類資本金額とは、その資本の払戻しの直前のその種類の株式等に係る種類資本金額をいいます（法令8①十八口）。

(注2) 上記算式の「資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額」は、減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額が明らかな場合には、その金額とされています（法令8①十八口(2)(i)）。その種類の株式等に係る部分の金額が明らかでない場合には、減少した資本剰余金の額に次のイの金額のうちにロの金額の占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令8①十八口(2)(ii)）。なお、割合の基礎となる種類資本金額（イの各種類の株式等に係る種類資本金額）は、その金額がプラスであるものの合計額とされています。また、資本の払戻しに係る種類株式の種類資本金額が全て0以下の場合（すなわち、イの金額が0の場合）には、割合は1とします。

イ その資本の払戻しの直前のその資本の払戻しに係る各種類の株式等に係る種類資本金額の合計額

ロ 直前種類資本金額

(注3) 直前種類資本金額又は直前の資本金等の額が0以下である場合には、上記算式の分数は0とします。これにより、種類資本金額が0以下である種類株式について資本の払戻しを行った場合には、その種類株式につき株主等に交付をした金銭

等の額の全額が利益積立金額の減少額となります。なお、資本金等の額が0以下である場合の取扱いは、改正前と同様です。

(注4) 直前種類資本金額及び直前の資本金等の額が0を超え、かつ、上記算式の分母の金額が0以下である場合には、上記算式の分数は1とします。これにより、資本金等の額がプラスで簿価債務超過（利益積立金額のマイナスが資本金等の額より大）である場合において、種類資本金額がプラスである種類株式について資本の払戻しを行ったときは、その種類株式についての資本の払戻しに係る減少する資本金等の額は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類株式に係る部分の金額が直前種類資本金額に満たない場合を除き、直前種類資本金額的全額となります。

(注5) 上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数があるときにはこれを切り上げます。

(注6) 上記算式の分子の金額が上記算式の方母の金額を超える場合には、上記算式の分子の金額は分母の金額と同じ金額とします。

(注7) 上記算式により計算した金額が上記算式の「資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額のうちその種類の株式等に係る部分の金額」を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額を減資種類資本金額とします。上記(1)の改正と同様の趣旨です。

令和2年改正前法人税法施行令についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（令和2年改正前法令8①十八・十九、23①四・五、119の9）。

### 3 適用関係

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

改正前法人税法施行令についても同様です（改正法令附則1）。

- (2) 上記2(2)①の改正は、令和4年4月1日以後に行われる払戻し等について適用することとされています（改正法令附則3）。令和2年改正前法人税法施行令についても同様です（改正法

令附則12）。

- (3) 上記2(2)②の改正は、法人が令和4年4月1日以後に資本の払戻し等を行う場合について適用することとされています（改正法令附則2）。令和2年改正前法人税法施行令についても同様です（改正法令附則11）。

## 四 その他

### 1 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入

#### (1) 改正前の制度の概要

内国法人が、各事業年度において固定資産の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団体の補助金又は給付金その他これらに準ずるもの（以下「国庫補助金等」といいます。）の交付を受け、その事業年度においてその国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をした場合（その国庫補助金等の返還を要しないことがその事業年度終了の時までに確定した場合に限ります。）において、その固定資産につき、その取得又は改良に充てた国庫補助金等の額に相当する金額（以下「圧縮限度額」といいます。）の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等（圧縮記帳）をしたときは、その減額等をした金額に相当する金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法42①）。また、国庫補助金等に代えて固定資産の交付を受けた場合（法42②）及び特別勘定を設けた場合（法43、44）についても、同様の措置が講じられています。

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

- ① 障害者の雇用の促進等に関する法律に基づく独立行政法人高齢・障害・求職者雇用支援機構の助成金

- ② 福祉用具の研究開発及び普及の促進に関する法律に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金

- ③ 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金（外国試験研究機関等又は外国試験研究機関等の研究員と共同して行う試験研究に関する助成金を除きます。）

- ④ 独立行政法人農畜産業振興機構法に基づく独立行政法人農畜産業振興機構の補助金

- ⑤ 独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構法に基づく独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構の補助金

- ⑥ 日本国有鉄道清算事業団の債務等の処理に関する法律に基づく独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構の助成金のうち北海道旅客鉄道株式会社の輸送の安全の確立のための鉄道施設等の整備に充てられるもの

- ⑦ 日本たばこ産業株式会社が日本たばこ産業株式会社法の認可を受けた事業計画に定めるところに従って交付する葉たばこの生産基盤の強化のための助成金

#### (2) 改正の内容

- ① 国庫補助金等の範囲の見直し

対象となる国庫補助金等に特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律第29条第1号に基づく国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金が追加されました（法令79四）。

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

② 国庫補助金等の交付前に取得した固定資産等に対する適用の明確化

国庫補助金等の交付を受けた事業年度前に取得又は改良をしたその交付の目的に適合した固定資産について本制度の適用があることが明確化されました(法法42①⑤)。

本制度は、国庫補助金等の交付を受け、それによりその交付の目的に適合した資産を取得することを前提としていますが、国又は地方公共団体の補助金の交付業務等においては目的資産の取得前に補助金の交付がなされるもののほか、事前に目的資産を取得し、その取得後に補助金の交付が行われるスキームも近年一般的になっていること、及び従前より固定資産の取得又は改良の後に国庫補助金等の交付を受けた場合の圧縮記帳については通達においてその適用が認められていること(法基通10-2-2)等を踏まえ、今般、国庫補助金等の交付等前に先行して取得等をした固定資産につき事後的に圧縮記帳を適用する場合の取扱いについて、法令上整備されることとなったものです。

(注1) 本制度のほか、次の圧縮記帳制度においても同様の改正が行われています。

- ・ 工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法法45)
- ・ 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(法法46)
- ・ 保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法法47)
- ・ 取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例等(措法64、65)

具体的には、内国法人が各事業年度において国庫補助金等の交付を受けた場合において、その事業年度終了の時までに取得又は改良をしたその交付の目的に適合した固定資産につき、その事業年度において圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等を

したときは、圧縮記帳による損金算入が認められます(法法42①)。

また、内国法人が適格分割等によりその適格分割等の直前の時までに取得又は改良をした固定資産で、その適格分割等の日の属する事業年度開始の時からその適格分割等の直前の時までの期間内に交付を受けた国庫補助金等の交付の目的に適合したものを分割承継法人等に移転する場合において、その事業年度において圧縮限度額に相当する金額の範囲内でその帳簿価額を減額したときは、期中における圧縮記帳による損金算入が認められます(法法42⑤)。

(注2) 適格分割等とは、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいい、分割承継法人等とは、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいいます(法法42⑤)。

イ 国庫補助金等の交付前に取得又は改良をした固定資産の圧縮限度額

上記の固定資産が当該事業年度前の各事業年度において取得又は改良をした減価償却資産である場合における圧縮限度額は、その交付を受けた国庫補助金等の全部又は一部の返還を要しないことが確定した日における固定資産の帳簿価額に次の(イ)の金額のうち(ロ)の金額の占める割合を乗じて計算した金額とされています(法令79の2)。

- (イ) その固定資産の取得又は改良をするために要した金額
- (ロ) その返還を要しないこととなったその国庫補助金等の額

(注1) 上記の帳簿価額は、改良の場合にあっては、その改良に係る部分の帳簿価額とされています。

なお、特別償却準備金を積み立てている法人がその特別償却準備金に係る特別償却対象資産について本制度の適用を受ける場合には、上記の帳簿価額には、その交付を受けた国庫補助金等

の全部又は一部の返還を要しないことが確定した日におけるその特別償却対象資産に係る特別償却準備金の金額に相当する金額を含まないものとされています（措令31③）。すなわち、その特別償却対象資産の圧縮限度額は、同日における特別償却対象資産の帳簿価額から同日における特別償却準備金の残額を控除した金額に上記の割合を乗じて計算した金額となります。詳細については、後掲「**租税特別措置法（法人税関係）の改正**」の「七 準備金方式による特別償却制度」の2をご参照ください。

先行して取得又は改良をした目的資産につき事後的に圧縮記帳を行う場合には、その資産の取得後国庫補助金等の交付を受け、その返還を要しないことが確定するまでの間に減価償却が行われていることがあるため、取得時に圧縮記帳を行う場合の圧縮限度額（交付を受けた国庫補助金等の額に相当する金額）のうち既往の減価償却額に対応する部分を排除するために、国庫補助金等の返還を要しないことが確定した日における帳簿価額を基礎として計算するものです。国庫補助金等の交付を受けた段階では返還を要しないことが確定していなかったため特別勘定に経理し、その後その返還を要しないことが確定したため、特別勘定を取り崩して圧縮記帳を行う場合の圧縮限度額（法令82）と同様です。

（注2） 先行して取得又は改良をした目的資産の圧縮限度額の計算については、従前より通達において法人税法施行令第82条の規定に準じて計算した金額による取扱いとされていましたが（法基通10-2-2）、これを法令上明確化したものです。

（注3） 当該事業年度前の各事業年度において取得又は改良をした固定資産が減価

償却資産以外の資産である場合の圧縮限度額は、取得年度において圧縮記帳の適用を受ける場合の圧縮限度額（交付を受けた国庫補助金等の額に相当する金額）と同様です（法法42①⑤）。

ロ 圧縮記帳の適用を受けた固定資産の取得価額

内国法人がその有する固定資産について本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、その固定資産の取得価額に算入しないこととされていますが（法令80の2①）、その固定資産が減価償却資産である場合において、その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、その固定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上記イの割合を乗じて計算した金額を加算した金額とされました（法令54③、80の2①）。

先行して取得又は改良をした目的資産につき事後的に圧縮記帳を行う場合には、前述のとおり、その資産の取得後国庫補助金等の交付を受け、その返還を要しないことが確定するまでの間に減価償却が行われていることがあるため、圧縮記帳による損金算入額のほか、既往の減価償却額のうち取得時に圧縮記帳を行う場合の圧縮限度額（交付を受けた国庫補助金等の額に相当する金額）に対応する部分についても取得価額に算入しないこととする調整を行うものです。これにより圧縮記帳後のその目的資産の減価償却における償却限度額は、この調整後の取得価額を基礎として計算することとなります。

なお、令和2年改正前法人税法及び令和2年改正前法人税法施行令についても、上記①及び②と同様の改正が行われています（令和2年改正前法法42①⑤、令和2年改正前法令54③、79

四、79の2、80の2①)。

(参考1) 特定高度情報通信技術活用システムの

開発供給及び導入の促進に関する法律(令和2年法律第37号)

(定義)

第2条 省 略

2・3 省 略

4 この法律において「特定半導体」とは、特定高度情報通信技術活用システム(第1項第1号に掲げるものに限る。次条第2項及び第28条において同じ。)に不可欠な大量の情報を高速度で処理することを可能とする半導体であって、国際的に生産能力が限られていることその他の事由により国内で安定的に生産することが特に必要なものとして政令で定める種類ごとに政令で定める性能を有するものをいう。

5 この法律において「特定半導体生産施設整備等」とは、次に掲げるものをいう。

一 特定半導体の生産施設(生産施設に係る設備を含む。次号において同じ。)

の整備及び当該生産施設における生産

二 特定半導体の生産に不可欠な半導体材料又は半導体生産装置であって国際的に生産能力が限られていることその他の事由により国内で安定的に生産することが特に必要なものとして政令で定める種類ごとに政令で定める性能を有するもの(第11条第3項第2号において「特定半導体材料等」という。)の生産施設の整備及び当該生産施設における生産

(特定半導体生産施設整備等計画の認定)

第11条 特定半導体生産施設整備等を行うとする事業者は、単独で又は共同して、その実施しようとする特定半導体生産施設整備等に関する計画(以下「特定半導体生産施設整備等計画」という。)を作成し、主務省令で定めるところにより、主

務大臣に提出して、その認定を受けることができる。

2 特定半導体生産施設整備等計画には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

一 特定半導体生産施設整備等の目標

二 特定半導体生産施設整備等の内容及び実施期間

三 特定半導体生産施設整備等の実施体制

四 特定半導体生産施設整備等を行うために必要な資金の額及びその調達方法

五 特定半導体の国内における安定的な生産に資する取組に関する事項

六 前各号に掲げるもののほか、特定半導体生産施設整備等に関し必要な事項

3 主務大臣は、第1項の認定の申請があった場合において、当該申請に係る特定半導体生産施設整備等計画が次の各号のいずれにも適合するものであると認めるときは、その旨の認定をするものとする。

一 当該特定半導体生産施設整備等計画の内容が指針に照らし適切なものであること。

二 当該特定半導体生産施設整備等計画に基づく特定半導体又は特定半導体材料等(第4号及び第5号において「特定半導体等」という。)の生産が主務省令で定める期間以上継続的に行われると見込まれるものであること。

三 当該特定半導体生産施設整備等計画に係る特定半導体生産施設整備等が円滑かつ確実に実施されると見込まれるものであること。

四 特定半導体等の需給がひっ迫した場合における増産、特定半導体等の生産能力を強化するための投資及び研究開発その他特定半導体の国内における安定的な生産に資するものとして主務省令で定める取組が行われると見込まれ

るものであること。

五 特定半導体等に係る技術上の情報を適切に管理するための体制が整備されていること。

4 主務大臣は、第1項の認定に当たり必要があると認めるときは、あらかじめ、関係行政機関の長に協議することができる。

5 主務大臣は、第1項の認定をしたときは、主務省令で定めるところにより、当該認定に係る特定半導体生産施設整備等計画の概要を公表するとともに、国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構（次条第4項及び第29条において「機構」という。）に当該認定をした旨を通知するものとする。

（特定半導体生産施設整備等計画の変更等）

第12条 前条第1項の認定を受けた事業者（以下「認定特定半導体生産施設整備等事業者」という。）は、当該認定に係る特定半導体生産施設整備等計画を変更するときは、あらかじめ、主務省令で定めるところにより、主務大臣の認定を受けなければならない。

2 主務大臣は、認定特定半導体生産施設整備等事業者がその認定に係る特定半導体生産施設整備等計画（前項の規定による変更の認定があったときは、その変更後のもの。以下「認定特定半導体生産施設整備等計画」という。）に従って特定半導体生産施設整備等を実施していないと認めるときは、当該認定を取り消すことができる。

3 主務大臣は、認定特定半導体生産施設整備等計画が前条第3項各号のいずれかに適合しないものとなったと認めるときは、認定特定半導体生産施設整備等事業者に対して、当該認定特定半導体生産施設整備等計画の変更を指示し、又はその認定を取り消すことができる。

4 主務大臣は、前2項の規定により前条第1項の認定を取り消したときは、その旨を公表するとともに、機構に通知するものとする。

5 前条第3項から第5項までの規定は、第1項の規定による変更の認定について準用する。

#### 第4節 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の業務

第29条 機構は、特定半導体生産施設整備等を促進するため、次の業務を行う。

一 認定特定半導体生産施設整備等事業者が認定特定半導体生産施設整備等計画に従って特定半導体生産施設整備等を行うために必要な資金に充てるための助成金を交付すること。

二 認定特定半導体生産施設整備等事業者が認定特定半導体生産施設整備等計画に従って特定半導体生産施設整備等を行うために必要な資金の貸付けを行う金融機関に対し、利子補給金を支給すること。

三 前2号の業務に附帯する業務を行うこと。

（参考2） 国立研究開発法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法（平成14年法律第145号）

（業務の範囲）

第15条 機構は、第4条の目的を達成するため、次の業務を行う。

一～十三 省略

十四 特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律（令和2年法律第37号）第29条に規定する業務を行うこと。

### （3）適用関係

① 上記(2)①の改正は、法人が令和4年4月1

日以後に交付を受ける助成金について適用することとされています（改正法令附則4①）。令和2年改正前法人税法施行令についても同様です（改正法令附則13）。

- ② 上記(2)②の改正は、法人が令和4年4月1日以後に交付を受ける国庫補助金等に係るその交付の目的に適合した固定資産について適用し、法人が同日前に交付を受けた国庫補助金等に係るその交付の目的に適合した固定資産については、従前どおりとされています（改正法附則10①）。令和2年改正前法人税法についても同様です（改正法附則15①）。

（注） 上記(2)②の改正は、従前の取扱いを法令上明確化したものであることから、改正前後で取扱いが異なるものではありません。

なお、上記(2)②ロの固定資産の取得価額には、その固定資産につき既にその償却費として各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額の累積額に上記(2)②イの割合を乗じて計算した金額を含まないものとする経過措置が設けられています（改正法令附則4②、令和2年改正令附則11④）。

## 2 工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入

### (1) 改正前の制度の概要

電気事業法の一般送配電事業、送電事業、配電事業又は発電事業、ガス事業法の一般ガス導管事業等（以下「対象事業」といいます。）を営む内国法人が、各事業年度においてその対象事業に必要な施設を設けるため電気又はガスの需要者等（以下「受益者」といいます。）から金銭又は資材（工事負担金）の交付を受け、その事業年度においてその金銭又は資材をもってその施設を構成する固定資産を取得した場合において、その固定資産につき、その交付を受けた金銭の額又は資材の価額に相当する金額（以下「圧縮限度額」といいます。）の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等（圧縮記帳）をしたときは、その減額等をした金額に相

当する金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法45①）。また、対象事業に係る受益者からその対象事業に必要な施設を構成する固定資産の交付を受けた場合（法法45②）についても、同様の措置が講じられています。

### (2) 改正の内容

工事負担金の交付を受けた事業年度前に取得した固定資産について本制度の適用があることが明確化されました（法法45①⑤）。

（注1） 改正の趣旨については、前述「1 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」の(2)②をご参照ください。

具体的には、対象事業を営む内国法人が、各事業年度においてその対象事業に必要な施設を設けるため受益者から金銭又は資材の交付を受けた場合において、その事業年度終了の時までに取得したその施設を構成する固定資産につき、その事業年度において圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等をしたときは、圧縮記帳による損金算入が認められます（法法45①）。

また、対象事業を営む内国法人が、適格分割等によりその適格分割等の直前の時までに取得した固定資産で、その適格分割等の日の属する事業年度開始の時からその適格分割等の直前の時までの期間内に対象事業に必要な施設を設けるためその対象事業に係る受益者から金銭又は資材の交付を受けた場合におけるその施設を構成するものを分割承継法人等に移転する場合において、その事業年度において圧縮限度額に相当する金額の範囲内でその帳簿価額を減額したときは、期中における圧縮記帳による損金算入が認められます（法法45⑤）。

（注2） 適格分割等とは、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいい、分割承継法人等とは、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいいます（法法45⑤）。

- ① 工事負担金の交付前に取得した固定資産の

## 圧縮限度額

上記の固定資産が当該事業年度前の各事業年度において取得した減価償却資産である場合における圧縮限度額は、上記の金銭又は資材の交付を受けた日における固定資産の帳簿価額に次のイの金額のうち口の金額の占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令82の3）。

イ その固定資産の取得をするために要した金額

ロ その交付を受けた金銭の額又は資材の価額のうち、イの金額に達するまでの金額

(注1) なお、特別償却準備金を積み立てている法人がその特別償却準備金に係る特別償却対象資産について本制度の適用を受ける場合には、上記の帳簿価額には、その金銭又は資材の交付を受けた日におけるその特別償却対象資産に係る特別償却準備金の金額に相当する金額を含まないものとされています（措令31③）。すなわち、その特別償却対象資産の圧縮限度額は、同日における特別償却対象資産の帳簿価額から同日における特別償却準備金の残額を控除した金額に上記の割合を乗じて計算した金額となります。詳細については、後掲「**租税特別措置法（法人税関係）の改正**」の「七 準備金方式による特別償却制度」の2をご参照ください。

(注2) 当該事業年度前の各事業年度において取得した固定資産が減価償却資産以外の資産である場合の圧縮限度額は、取得年度において圧縮記帳の適用を受ける場合の圧縮限度額と同様です（法45①⑤）。

また、上記の改正に併せて、固定資産の取得年度において圧縮記帳の適用を受ける場合の圧縮限度額について、対象事業に係る受益者から交付を受けた金銭の額又は資材の価額のうちその固定資産の取得に要した金額に達するまでの金額とすることが明確化されました（法45①）。

## ② 圧縮記帳の適用を受けた固定資産の取得価額

内国法人がその有する固定資産について本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、その固定資産の取得価額に算入しないこととされていますが（法令83の3①）、その固定資産が減価償却資産である場合において、その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、その固定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上記①の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とされました（法令54③、83の3①）。

なお、令和2年改正前法人税法及び令和2年改正前法人税法施行令についても、上記と同様の改正が行われています（令和2年改正前法45①⑤、令和2年改正前法54③、82の3、83の3①）。

## (3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人が令和4年4月1日以後に交付を受ける金銭又は資材に係る施設を構成する固定資産について適用し、法人が同日前に交付を受けた金銭又は資材に係る施設を構成する固定資産については、従前どおりとされています（改正法附則10②）。令和2年改正前法人税法についても同様です（改正法附則15②）。

(注) 上記(2)の改正は、従前の取扱いを法令上明確化したものであることから、改正前後で取扱いが異なるものではありません。

なお、上記(2)②の固定資産の取得価額には、その固定資産につき既にその償却費として各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額の累積額に上記(2)①の割合を乗じて計算した金額を含まないものとする経過措置が設けられています（改正法令附則4③、令和2年改正令附則11④）。



### 3 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

#### (1) 改正前の制度の概要

協同組合等のうち出資を有しないものが、各事業年度においてその組合員等に対しその事業の用に供する固定資産の取得又は改良に充てるための費用を賦課し、その事業年度においてその賦課に基づいて納付された金額をもってその事業の用に供する固定資産の取得又は改良をした場合において、その固定資産につき、その取得又は改良に充てたその賦課に基づいて納付された金額に相当する金額（以下「圧縮限度額」といいます。）の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等（圧縮記帳）をしたときは、その減額等をした金額に相当する金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法46①）。

#### (2) 改正の内容

賦課金の納付された事業年度前に取得又は改良をした固定資産について本制度の適用があることが明確化されました（法法46①）。

（注）改正の趣旨については、前述「1 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」の(2)②をご参照ください。

具体的には、協同組合等のうち出資を有しないものが、各事業年度においてその組合員等に対しその事業の用に供する固定資産の取得又は改良に充てるための費用を賦課した場合において、その事業年度終了の時までに取得又は改良をしたその事業の用に供する固定資産につき、その事業年度において圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等をしたときは、圧縮記帳による損金算入が認められます（法法46①）。

#### ① 賦課金の納付前に取得又は改良をした固定資産の圧縮限度額

上記の固定資産が当該事業年度前の各事業年度において取得又は改良をした減価償却資

産である場合における圧縮限度額は、上記の賦課に基づいて納付された日における固定資産の帳簿価額に次のイの金額のうち口の金額の占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令83の4）。

イ その固定資産の取得又は改良をするために要した金額

ロ その賦課に基づいて納付された金額のうちイの金額に達するまでの金額

（注1） 上記の帳簿価額は、改良の場合にあっては、その改良に係る部分の帳簿価額とされています。

なお、特別償却準備金を積み立てている法人がその特別償却準備金に係る特別償却対象資産について本制度の適用を受ける場合には、上記の帳簿価額には、その納付された日におけるその特別償却対象資産に係る特別償却準備金の金額に相当する金額を含まないものとされています（措令31③）。すなわち、その特別償却対象資産の圧縮限度額は、同日における特別償却対象資産の帳簿価額から同日における特別償却準備金の残額を控除した金額に上記の割合を乗じて計算した金額となります。詳細については、後掲「租税特別措置法（法人税関係）の改正」の「七 準備金方式による特別償却制度」の2をご参照ください。

（注2） 当該事業年度前の各事業年度において取得又は改良をした固定資産が減価償却資産以外の資産である場合の圧縮限度額は、取得年度において圧縮記帳の適用を受ける場合の圧縮限度額と同様です（法法46①）。

また、上記の改正に併せて、固定資産の取得年度において圧縮記帳の適用を受ける場合の圧縮限度額について、その賦課に基づいて納付された金額のうちその固定資産の取得又は改良に要した金額に達するまでの金額とすることが明確化されました（法法46①）。

② 圧縮記帳の適用を受けた固定資産の取得価額

上記①の改正に併せて、以下のとおり本制度の適用を受けた場合における固定資産の取得価額に算入しない金額が明確化されました。

具体的には、協同組合等がその有する固定資産について本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、その固定資産の取得価額に算入しないこととされました（法令83の5）。

また、その固定資産が減価償却資産である場合において、その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、圧縮記帳による損金算入額に、既償却額の累積額に上記①の割合を乗じて計算した金額を加算した金額は、その固定資産の取得価額に算入しないこととされました（法令54③、83の5）。

なお、令和2年改正前法人税法及び令和2年改正前法人税法施行令についても、上記と同様の改正が行われています（令和2年改正前法法46①、令和2年改正前法令54③、83の4、83の5）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、協同組合等が令和4年4月1日以後に賦課に基づいて納付される金額に係る固定資産について適用し、協同組合等が同日前に賦課に基づいて納付された金額に係る固定資産については、従前どおりとされています（改正法附則10③）。令和2年改正前法人税法についても同様です（改正法附則15③）。

(注) 上記(2)の改正は、従前の取扱いを法令上明確化したものであることから、改正前後で取扱いが異なるものではありません。

なお、上記(2)②の固定資産の取得価額には、その固定資産につき既にその償却費として各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額の累積額に上記(2)①の割合を

乗じて計算した金額を含まないものとする経過措置が設けられています（改正法令附則4④、令和2年改正令附則11④）。

4 保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入

(1) 改正前の制度の概要

内国法人が、各事業年度においてその有する固定資産（以下「所有固定資産」といいます。）の滅失又は損壊により一定の保険金、共済金又は損害賠償金（以下「保険金等」といいます。）の支払を受け、その事業年度においてその保険金等をもってその滅失をした所有固定資産に代替する同一種類の固定資産（以下「代替資産」といいます。）の取得をし、又はその損壊をした所有固定資産若しくは代替資産となるべき資産（以下「損壊資産等」といいます。）の改良をした場合において、これらの固定資産につき、その内国法人が支払を受ける保険金等に係る差益金の額に次の割合を乗じて計算した金額（以下「圧縮限度額」といいます。）の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等（圧縮記帳）をしたときは、その減額等をした金額に相当する金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法47①、法令85①）。また、保険金等の支払に代えて代替資産の交付を受けた場合（法法47②）及び特別勘定を設けた場合（法法48、49）についても、同様の措置が講じられています。

《割合》

代替資産又は損壊資産等の取得又は改良に充てた保険金等の額のうち、差引保険金等の額に達するまでの金額

差引保険金等の額

(注1) 差引保険金等の額とは、その保険金等の額からその保険金等に係る所有固定資産の滅失又は損壊により支出する経費の額を控除した金額をいいます（法令85①一）。

(注2) 上記の割合の分子の「差引保険金等の額」は、その保険金等の一部を既に固定資産の

取得又は改良に充てている場合には、その取得又は改良に要した金額を控除した金額とされています（法令85①二）。

## (2) 改正の内容

保険金等の支払を受けた事業年度前に取得した代替資産等について本制度の適用があることが明確化されました（法法47①⑤）。

（注1）改正の趣旨については、前述「1 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」の(2)②をご参照ください。

（注2）この改正のほか、所有固定資産の損壊により保険金等の支払を受けた場合におけるその所有固定資産に代替する同一種類の固定資産について本制度の適用があることが明確化されています（法法47①）。

具体的には、内国法人が、各事業年度において所有固定資産の滅失又は損壊により保険金等の支払を受けた場合において、その事業年度終了の時までに取得をした代替資産又はその事業年度終了の時までに改良をした損壊資産等につき、その事業年度において圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額の損金経理による減額等をしたときは、圧縮記帳による損金算入が認められます（法法47①）。

また、内国法人が、適格分割等によりその適格分割等の直前の時までに取得又は改良をした固定資産のうち、その適格分割等の日の属する事業年度開始の時からその適格分割等の直前の時までの期間内に所有固定資産の滅失又は損壊により保険金等の支払を受けた場合におけるその滅失又は損壊に係る代替資産又は損壊資産等に該当するものを分割承継法人等に移転する場合において、その事業年度において圧縮限度額に相当する金額の範囲内でその帳簿価額を減額したときは、期中における圧縮記帳による損金算入が認められます（法法47⑤）。

（注3）適格分割等とは、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいい、分割承継法人等とは、分割承継法人、被現物出資法人又

は被現物分配法人をいいます（法法47⑤）。

### ① 保険金等の支払前に取得又は改良をした固定資産の圧縮限度額

上記の代替資産又は損壊資産等（以下「代替資産等」といいます。）が当該事業年度前の各事業年度において取得又は改良をした減価償却資産である場合における圧縮限度額は、その内国法人が支払を受ける保険金等に係る差益金の額に次の圧縮基礎割合を乗じて計算した金額に次のイの金額のうち口の金額の占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令85①）。

#### 《圧縮基礎割合》

差引保険金等の額のうちその代替資産等の取得又は改良をするために要した金額に達するまでの金額

---

差引保険金等の額

（注1）上記の割合の分子の「差引保険金等の額」は、次に掲げる金額を控除した金額とされています（法令85①二）。

- ・ 本制度（法法47）及び保険差益等に係る特別勘定の金額の損金算入（法法48）の適用を受けない部分の金額
- ・ その保険金等に係る他の代替資産等につき本制度又は保険差益等に係る特別勘定の金額の損金算入の適用を受ける場合におけるその適用に係る部分の金額

改正前の制度においては、圧縮限度額の計算上保険金等に係る差益金の額に乘ずる割合（上記(1)の割合）の分子の差引保険金等の額からは、既に代替資産等の取得又は改良に充てている場合のその取得又は改良に要した金額を控除することとされていましたが、保険金等の支払前に取得した代替資産等についても本制度の適用があることが明確化されたことに伴い、分子の差引保険金等の額から控除される金額について規定の整備が行われています。具体的には、差引保険金等の

額のうち、圧縮記帳及び特別勘定の損金算入のいずれについても適用を受けないこととした金額並びに圧縮記帳の適用を受けることとした代替資産等のその取得等に要した金額に相当する金額及び特別勘定の損金算入の適用を受けることとした代替資産等のその取得等に充てようとする金額が、分子の差引保険金等の額から控除されることとなります。特別勘定の損金算入における繰入限度額及び特別勘定を設けた場合の保険金等で取得した固定資産等の圧縮限度額の計算上保険金等に係る差益金の額に乗ずる割合についても同様です（法令89、91）。

イ その代替資産等の取得又は改良をするために要した金額

ロ その保険金等の支払を受ける日におけるその代替資産等の帳簿価額

(注) 上記の帳簿価額は、改良の場合にあつては、その改良に係る部分の帳簿価額とされています（法令85④①）。

なお、特別償却準備金を積み立てている法人がその特別償却準備金に係る特別償却対象資産について本制度の適用を受ける場合には、上記の帳簿価額には、その保険金等の支払を受ける日におけるその特別償却対象資産に係る特別償却準備金の金額に相当する金額を含まないものとされています（措令31③）。すなわち、その特別償却対象資産の圧縮限度額は、その保険金等に係る差益金の額に圧縮基礎割合を乗じて計算した金額に、上記イの金額のうち同日における特別償却対象資産の帳簿価額から同日における特別償却準備金の残額を控除した金額の占める割合を乗じて計算した金額となります。詳細については、後掲「租税特別措置法（法人税関係）の改正」の「七 準備金方式による特別償却制度」の2をご参照ください。

(注2) 当該事業年度前の各事業年度において取得又は改良をした固定資産が減価償却資産以外の資産である場合の圧縮限度額は、取得年度において圧縮記帳の適用を受ける場合の圧縮限度額（保険金等に係る差益金の額に圧縮基礎割合を乗じて計算した金額）と同様です（法法47①⑤）。

② 圧縮記帳の適用を受けた固定資産の取得価額

内国法人がその有する固定資産について本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、その固定資産の取得価額に算入しないこととされていますが（法令87の2①）、その固定資産が減価償却資産である場合において、その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、その固定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次の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とされました（法令54③、87の2①）。

《割合》

その内国法人が支払を受ける保険金等に係る差益金の額に上記①の圧縮基礎割合を乗じて計算した金額

その代替資産等の取得又は改良をするために要した金額（上記①イの金額）

なお、令和2年改正前法人税法及び令和2年改正前法人税法施行令についても、上記と同様の改正が行われています（令和2年改正前法法47①⑤、令和2年改正前法令54③、85①、87の2①、89、91）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人が令和4年4月1日以後に支払を受ける保険金等に係る代替資産等について適用し、法人が同日前に支払を受けた保険金等に係る代替資産等については、従前どおりとされています（改正法附則10④）。令和2年改正前法人税法についても同様です（改正法

附則15④)。

(注) 上記(2)の改正は、従前の取扱いを法令上明確化したものであることから、改正前後で取扱いが異なるものではありません。

なお、上記(2)②の固定資産の取得価額には、その固定資産につき既にその償却費として各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額の累積額に上記(2)②の割合を乗じて計算した金額を含まないものとする経過措置が設けられています(改正法令附則4⑤、令和2年改正令附則11④)。

## 5 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人がその事業の用に供した減価償却資産で、使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額が10万円未満であるものを有する場合において、その内国法人がその資産のその取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています(法令133)。

(注1) 上記の減価償却資産からは、国外リース資産及びリース資産を除くこととされています(法令48①六、48の2①六、133)。

(注2) 使用可能期間とは、その資産の取得の時においてその資産につき通常管理又は修理をするものとした場合に予測されるその資産の使用可能期間をいいます(法令132一)。

### (2) 改正の内容

対象となる資産から、取得価額が10万円未満の減価償却資産のうち貸付け(主要な事業として行われるものを除きます。)の用に供したものが除外されました(法令133①)。

本制度は、企業の事務負担に配慮して設けられたものですが、当期の利益を圧縮する目的で、自らが行う事業では用いない少額資産を大量に

取得し、その取得した資産を直ちに売却企業等に貸し付けることで、本制度を適用し即時に損金算入を行いつつ、その取得費用相当額は賃貸収入等として貸付期間で益金算入していくといった、本制度を法人税の負担軽減手段として利用する実態が見受けられ、近年増加傾向にあることから、主要な事業として行われる貸付け以外の貸付けの用に供する減価償却資産を本制度の対象から除外することとされたものです。

(注) 本制度のほか、次の制度についても、同様の改正が行われています。

- ・ 一括償却資産の損金算入(法令133の2)
- ・ 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例(措法67の5)

貸付けの用に供した取得価額が10万円未満の減価償却資産のうち主要な事業として行われる貸付けの用に供されるものは、引き続き本制度の対象となります。その貸付けが主要な事業として行われるものであるかどうかは、収入や損益、従業員の状況のほか、資産の取得先及び貸付先の状況並びに事業リスクの有無も勘案して判断されるものと考えられますが、企業の予見可能性の向上を図るため、主要な事業として行われる貸付けに該当するかどうかの具体的な判定について法人税法施行規則において明らかにされています。具体的には、次に掲げる資産の貸付けは「主要な事業として行われる貸付け」に該当するものとされています(法規27の17①)。

① その内国法人がその内国法人との間に特定関係がある法人の事業の管理及び運営を行う場合におけるその法人に対する資産の貸付け

(注) 特定関係とは、一の者が法人の事業の経営に参加し、事業を実質的に支配し、又は株式若しくは出資を有する場合における当該一の者と法人との間の関係(以下「当事者間の関係」といいます。)、一の者との間に当事者間の関係がある法人相互の関係その他これらに準ずる関係をいいます(法規27の17①一)。

例えば、企業グループの管理運営を行う親

法人その他グループ内の法人がグループ内の他の法人に対して行う事務機器等の貸付けなどは、これに該当するものと考えられます。

- ② その内国法人に対して資産の譲渡又は役務の提供を行う者のその資産の譲渡又は役務の提供の事業の用に専ら供する資産の貸付け

例えば、製造業を営む法人が自己の下請業者等に対して専らその製造業を営む法人のためにする製品の加工等の用に供される機械等を貸し付ける場合のその貸付けなどは、これに該当するものと考えられます。

- ③ 継続的にその内国法人の経営資源を活用して行い、又は行うことが見込まれる事業としての資産の貸付け

(注) 経営資源とは、事業の用に供される設備(その貸付けの用に供する資産を除きます。)、事業に関する従業者の有する技能又は知識(租税に関するものを除きます。)その他これらに準ずるものをいいます。

事業を行うに当たっては、その事業のための資産や従業員の技能等が必要となることから、通常の事業としての貸付けであれば、おおむね経営資源を活用して行うものに該当すると考えられます。一方で、貸付けの目的物及び租税に関する知識のみで行われるようなものは、法人税の負担軽減のために行われる貸付けと認められることから、この類型から除外されています。

主たる事業として営む事業のほか、資産の貸付けを行う法人について、その貸付けに係る収入等の規模が主たる事業と比較して相対的に小さかったとしても、その貸付けが継続的に自己の経営資源を活用して行われるものである場合には、これに該当するものと考えられます。また、「行うことが見込まれる」とあることから、新規事業として行う貸付けもこの類型に含まれます。

- ④ その内国法人が行う主要な事業に付随して行う資産の貸付け

例えば、不動産販売業等を営む法人がその

販売した建物等の販売先に対して行うその建物等の附属設備の貸付けなどは、これに該当するものと考えられます。

ただし、上記①から④までの貸付けであっても、資産の貸付け後に譲渡人その他の者がその資産を買い取り、又はその資産を第三者に買い取らせることをあつせんする旨の契約が締結されている場合におけるその貸付けは、主要な事業として行われる貸付けに該当しないものとされています(法規27の17②)。このような契約を締結した貸付けは、法人税の負担軽減のために行われる貸付けと認められるものであり、たとえ外形的に上記①から④までの貸付けに該当したとしても主要な事業として行われる貸付けとはいえないため、その貸付けの用に供した資産については本制度の対象資産から除外されます。

(注1) 譲渡人とは、その内国法人に対して上記の資産を譲渡した者をいいます。

(注2) 上記の場合は、その貸付けの対価の額及びその資産の買取りの対価の額の合計額がその内国法人のその資産の取得価額のおおむね90%相当額を超える場合に限りです。なお、資産の買取りの対価の額が確定していない場合には、その対価の額として見込まれる金額によることとなります。

また、上記の①から④までの貸付けは、主要な事業として行われる貸付けに該当すると認められるものを類型化し具体的に列挙したものであり、これに該当しない貸付けについては、ただちに主要な事業として行われる貸付けに該当しないということではなく、原則どおり実態に即して判断することとなります。

なお、令和2年改正前法人税法施行令及び令和2年改正前法人税法施行規則についても、上記と同様の改正が行われています(令和2年改正前法令133、令和2年改正前法規27の17)。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人が令和4年4月1日以

後に取得又は製作若しくは建設をする減価償却資産について適用し、法人が同日前に取得又は製作若しくは建設をした減価償却資産については、従前どおりとされています（改正法令附則9）。令和2年改正前法人税法施行令についても同様です（改正法令附則14）。

## 6 一括償却資産の損金算入

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人が各事業年度において減価償却資産で取得価額が20万円未満であるものを事業の用に供した場合において、その内国法人がその全部又は特定の一部を一括したもの（以下「一括償却資産」といいます。）の取得価額をその事業年度以後の各事業年度の費用の額等とする方法を選定したときは、その一括償却資産につきその事業年度以後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金額は、その内国法人がその一括償却資産の全部又は一部につき損金経理をした金額のうち、その一括償却資産に係る一括償却対象額を36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に達するまでの金額とすることとされています（法令133の2①）。

（注）上記の取得価額が20万円未満であるものからは、国外リース資産、リース資産及び少額の減価償却資産の取得価額の損金算入の適用を受けるものを除くこととされています（法令48①六、48の2①六、133、133の2①）。

### (2) 改正の内容

対象となる資産から、貸付け（主要な事業として行われるものを除きます。）の用に供した減価償却資産が除外されました（法令133の2①）。

（注）改正の趣旨については、前述「5 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入」の(2)をご参照ください。

貸付けの用に供した減価償却資産のうち主要な事業として行われる貸付けの用に供されるも

のは、引き続き本制度の対象となります。その貸付けが主要な事業として行われるものであるかどうかは、収入や損益、従業員の状況のほか、資産の取得先及び貸付先の状況並びに事業リスクの有無も勘案して判断されるものと考えられますが、企業の見込み可能性の向上を図るため、主要な事業として行われる貸付けに該当するかどうかの具体的な判定について法人税法施行規則において明らかにされています。具体的には、次に掲げる資産の貸付けは「主要な事業として行われる貸付け」に該当するものとされています（法規27の17の2において準用する法規27の17①）。

① その内国法人がその内国法人との間に特定関係がある法人の事業の管理及び運営を行う場合におけるその法人に対する資産の貸付け  
（注）特定関係とは、一の者が法人の事業の経営に参加し、事業を実質的に支配し、又は株式若しくは出資を有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下「当事者間の関係」といいます。）、一の者との間に当事者間の関係がある法人相互の関係その他これらに準ずる関係をいいます。

② その内国法人に対して資産の譲渡又は役務の提供を行う者のその資産の譲渡又は役務の提供の事業の用に専ら供する資産の貸付け

③ 継続的にその内国法人の経営資源を活用して行い、又は行うことが見込まれる事業としての資産の貸付け

（注）経営資源とは、事業の用に供される設備（その貸付けの用に供する資産を除きます。）、事業に関する従業者の有する技能又は知識（租税に関するものを除きます。）その他これらに準ずるものをいいます。

④ その内国法人が行う主要な事業に付随して行う資産の貸付け

ただし、上記①から④までの貸付けであっても、資産の貸付け後に譲渡人その他の者がその資産を買い取り、又はその資産を第三者に買い取らせることをあっせんする旨の契約が締結さ

れている場合におけるその貸付けは、主要な事業として行われる貸付けに該当しないものとされています（法規27の17の2において準用する法規27の17②）。

（注1）譲渡人とは、その内国法人に対して上記の資産を譲渡した者をいいます。

（注2）上記の場合は、その貸付けの対価の額及びその資産の買取りの対価の額の合計額がその内国法人のその資産の取得価額のおおむね90%相当額を超える場合に限ります。なお、資産の買取りの対価の額が確定していない場合には、その対価の額として見込まれる金額によることとなります。

また、上記の①から④までの貸付けは、主要な事業として行われる貸付けに該当すると認められるものを類型化し具体的に列挙したものであり、これに該当しない貸付けについては、ただちに主要な事業として行われる貸付けに該当しないということではなく、原則どおり実態に即して判断することとなります。

なお、令和2年改正前法人税法施行令及び令和2年改正前法人税法施行規則についても、上記と同様の改正が行われています（令和2年改正前法令133の2、令和2年改正前法規27の17の2）。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、法人が令和4年4月1日以後に取得又は製作若しくは建設をする減価償却資産について適用し、法人が同日前に取得又は製作若しくは建設をした減価償却資産については、従前どおりとされています（改正法令附則9）。令和2年改正前法人税法施行令についても同様です（改正法令附則14）。

## 7 電子情報処理組織による申告

### (1) 改正前の制度の概要

特定法人の法人税及び地方法人税の申告については、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、行わなければならないこと

とされています（法75の4、地税法19の3）。

（注）特定法人とは、次の法人をいいます（法75の4②、地税法19の3②）。

- ① 当該事業年度等の開始の時における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人
- ② 通算法人（①に掲げる法人を除きます。）
- ③ 保険業法に規定する相互会社（②に掲げる法人を除きます。）
- ④ 投資法人（①に掲げる法人を除きます。）
- ⑤ 特定目的会社（①に掲げる法人を除きます。）

ただし、上記の申告のうち添付書類に係る部分については、添付書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項（以下「添付書類記載事項」といいます。）の電磁的記録を記録した光ディスク、磁気テープ又は磁気ディスクを提出する方法により行うことができることとされています（法75の4①ただし書、地税法19の3①ただし書、法規36の4⑤、地法規7⑤）。

### (2) 改正の内容

添付書類記載事項を提供する際に提出することができる記録用の媒体から、磁気テープが除外されました（法75の4①ただし書、地税法19の3①ただし書、法規36の4⑤、地法規7⑤）。

磁気テープについては、近年その提出の実績がなく、また、今後の提出も想定されないことから、提出方法から除外することとされたものです。なお、提出が想定されるものではないことから、令和2年改正前法人税法及び令和2年改正前地方法人税法の改正は行われていません。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和4年4月1日から施行されています（改正法附則1）。

## 8 協同組合等の範囲

### (1) 改正前の制度の概要

協同組合等は、組合員等に対しその協同組合



等の事業を利用した分量に応じて分配する金額（利用分量配当）及び組合員等に対しその協同組合等の事業に従事した程度に応じて分配する金額（従事分量配当）の損金算入が認められるほか、その所得に対して19%の法人税率が適用されます（法法60の2、66③）。

（注） 協同組合等とは、法人税法別表第3に掲げる法人をいいます（法法2七、別表3）。

## （2）改正の内容

各人が生活との調和を保ちつつその意欲及び能力に応じて就労する機会が必ずしも十分に確保されていない現状等を踏まえ、組合員が出資し、それぞれの意見を反映して組合の事業が行われ、及び組合員自らが事業に従事することを基本原理とする組織に関し、設立、管理その他必要な事項を定めること等により、多様な就労の機会を創出することを促進するとともに、当該組織を通じて地域における多様な需要に応じた事業が行われることを促進し、もって持続可能で活力ある地域社会の実現に資することを目的とした労働者協同組合法が第203回国会で成立し、令和2年12月11日に公布されました。この中で、上記の組織として労働者協同組合が位置付けられ、労働者協同組合を会員とし、会員の指導、連絡及び調整に関する事業のみを行う法人として労働者協同組合連合会が位置付けられています。

これに伴い、協同組合等の範囲に労働者協同組合法に基づき設立される労働者協同組合連合会が追加されました（法法別表3）。

（注） 上記の労働者協同組合については、後述の特定労働者協同組合を除き、普通法人（法法2九）とされています。協同組合等は出資者である個々の独立した事業主体である組合員のためにその組合員の営む事業の一部に属する事業を相互扶助の立場に立って共同して行うものである必要がありますが、労働者協同組合については、その行う事業が組合員のための共同事業に限定されるものではなく、組

合員は組合との間で労働契約を締結し、従業者として組合事業に従事することになることから、企業組合や持分会社等といった普通法人と何ら変わるものではなく、協同組合等とはされていません。

## （3）適用関係

上記(2)の改正は、労働者協同組合法の施行の日（令和4年10月1日）から施行することとされています（改正法附則1七）。

## 9 特定労働者協同組合に対する税制上の措置

### （1）改正の背景及び経緯

労働者協同組合の事業の健全な発展を図り、持続可能で活力ある地域社会の実現に資するため、非営利性が徹底された労働者協同組合の認定制度の創設を目的とした「労働者協同組合法等の一部を改正する法律」が、第208回国会に提出され、令和4年6月13日に可決・成立し、同月17日に公布され、原則として労働者協同組合法の施行の日（令和4年10月1日）から施行することとされています。

認定制度においては、労働者協同組合は、次の基準に適合する組合であることについて行政庁の認定を受けることができることとされ（労協法94の2、94の3）、認定を受けた労働者協同組合（以下「特定労働者協同組合」といいます。）は、剰余金の配当が禁止され（労協法94の15）、解散時の組合員に対する残余財産の分配は出資額が限度とされ、分配後の残余財産は国等に帰属することとなり（労協法94の17）、また、報酬規程等の作成等及び行政庁への提出が義務付けられます（労協法94の12、94の13）。

- ① その定款に剰余金の配当を行わない旨の定めがあること。
- ② その定款に解散した場合において組合員に対しその出資額を限度として分配した後の残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の特定労働者協同組合に帰属する旨の定めがある

こと。

- ③ ①及び②の定款の定め反する行為（①、②及び④の基準の全てに該当していた期間において、剰余金の配当又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法により特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含みます。）を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。
- ④ 各理事（清算人を含みます。④において同じです。）について、その理事及びその理事の配偶者又は3親等以内の親族その他のその理事と特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。

労働者協同組合は、出資法人であり、組合員に対して剰余金の配当（従事分量配当）がなされ、また、準則主義により設立され、行為規制や事業に対する監督等も最小限のものに留まっており、株式会社や合同会社といった営利法人と実質的に同等の活動を行うことが可能であるため、適切な課税を行う必要がありますが、特定労働者協同組合については、上記のとおり非営利性を担保する制度上の枠組みを有することから、非営利型の一般社団法人・一般財団法人等に対する課税とのバランスも踏まえ、収益事業課税とするなど特定労働者協同組合に係る課税上の取扱いが整備されました。

（注） 特定労働者協同組合に係る課税上の取扱いの整備は、労働者協同組合法等の一部を改正する法律による法人税法等の改正により措置されています。

## (2) 改正の内容

### ① 納税義務及び課税所得の範囲

特定労働者協同組合が法人税法別表第2の「公益法人等」の範囲に追加されました。これにより、収益事業を行う場合等に限り法人税の納税義務が生ずる（法法4①）とともに、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得に対して法人税が課されることになりま

す（法法6）。

（注） 特定労働者協同組合に該当しない労働者協同組合は、普通法人として全所得課税が行われます。

なお、特定労働者協同組合は、法人税法別表第2の「公益法人等」に含まれますが、特定公益増進法人となる公益法人等及びみなし寄附金制度の対象となる公益法人等からは除外されています（法法37④⑤）。

### ② 法人税率

特定労働者協同組合の各事業年度の所得に対する法人税の税率は、23.2%とされました（法法66①）。また、特定労働者協同組合のうち出資金の額が1億円以下であるものの各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額については、19%とされました（法法66②）。

（注1） 年800万円以下の金額に係る税率は、租税特別措置法の中小企業者等の法人税率の特例により、平成24年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する各事業年度については、15%とされています（措法42の3の2①）。

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

### （参考） 労働者協同組合法（令和2年法律第78号）

（労働者協同組合法等の一部を改正する法律（令和4年法律第71号）第1条の規定による改正後）

#### 第2章の2 特定労働者協同組合 （認定）

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

（認定の基準）

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

- 一 その定款に剰余金の配当を行わない旨の定めがあること。
- 二 その定款に解散した場合において組員に対しその出資額を限度として分配した後の残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の特定労働者協同組合（前条の認定を受けた組合をいう。以下同じ。）に帰属する旨の定めがあること。
- 三 前2号の定款の定め反する行為（前2号及び次号に掲げる基準の全てに該当していた期間において、剰余金の配当又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法（合併による資産の移転を含む。）により特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む。）を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。
- 四 各理事（清算人を含む。以下この号において同じ。）について、当該理事及び当該理事の配偶者又は3親等以内の親族その他の当該理事と厚生労働省令で定める特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。

（欠格事由）

第94条の4 前条の規定にかかわらず、次のいずれかに該当する組合は、第94条の2の認定を受けることができない。

- 一 その役員のうち、次のいずれかに該当する者があるもの
  - イ 特定労働者協同組合が第94条の19第1項又は第2項の規定により第94条の2の認定を取り消された場合において、その取消しの原因となった事実があった日以前1年以内に当該特定労働者協同組合の業務を行う理事であった者でその取消しの日から2年を経過しないもの
  - ロ この法律若しくは暴力団員による不当な行為の防止等に関する法律の規定に違反し、又は刑法第204条、第206条、

第208条、第208条の2、第222条若しくは第247条の罪若しくは暴力行為等処罰に関する法律の罪を犯し、罰金の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から2年を経過しない者

ハ 禁錮以上の刑に処せられ、その刑の執行を終わり、又は刑の執行を受けることがなくなった日から2年を経過しない者

ニ 暴力団の構成員等

二 第94条の19第1項又は第2項の規定により第94条の2の認定を取り消され、その取消しの日から2年を経過しないもの

三 その定款の内容が法令又は法令に基づく行政庁の処分違反しているもの

四 次のいずれかに該当するもの

イ 暴力団

ロ 暴力団又は暴力団の構成員等の統制の下にあるもの

（認定の申請）

第94条の5 第94条の2の認定の申請は、厚生労働省令で定めるところにより、次に掲げる事項を記載した申請書を行政庁に提出してしなければならない。

- 一 名称及び代表理事の氏名
- 二 事業を行う都道府県の区域及び事務所の所在場所

2 前項の申請書には、定款その他厚生労働省令で定める書類を添付しなければならない。

（認定に関する意見聴取）

第94条の6 行政庁は、第94条の2の認定をしようとするときは、第94条の4第1号ニ及び第4号に規定する事由の有無について、警視總監又は道府県警察本部長の意見を聴くことができる。

（名称の使用制限）

第94条の7 特定労働者協同組合でない者は、その名称中に、特定労働者協同組合である

と誤認されるおそれのある文字を用いてはならない。

(認定の公示)

第94条の8 行政庁は、第94条の2の認定をしたときは、厚生労働省令で定めるところにより、その旨を公示しなければならない。

(変更の認定)

第94条の9 特定労働者協同組合は、主たる事務所の所在場所の変更をしようとするときは、行政庁の認定を受けなければならない。ただし、厚生労働省令で定める軽微な変更については、この限りでない。

2 前項の変更の認定を受けようとする特定労働者協同組合は、厚生労働省令で定めるところにより、変更に係る事項を記載した申請書を行政庁に提出しなければならない。

3 前項の申請書には、厚生労働省令で定める書類を添付しなければならない。

4 第94条の3及び第94条の4(第2号を除く。)の規定は第1項の変更の認定について、前条の規定は同項の変更の認定をしたときについて、それぞれ準用する。

5 第2項の申請書は、変更前の行政庁を経由して変更後の行政庁に提出しなければならない。

6 第1項の変更の認定をしたときは、変更後の行政庁は、厚生労働省令で定めるところにより、遅滞なく、変更前の行政庁から事務の引継ぎを受けなければならない。

(変更の届出)

第94条の10 特定労働者協同組合は、名称又は代表理事の氏名の変更(合併に伴うものを除く。)があったときは、厚生労働省令で定めるところにより、遅滞なく、その旨を行政庁に届け出なければならない。

2 行政庁は、前項の規定による届出があったときは、厚生労働省令で定めるところにより、その旨を公示しなければならない。

(監事の選任等の特例)

第94条の11 特定労働者協同組合は、監事の

うち1人以上は、第32条第5項各号に掲げる要件のいずれにも該当する者でなければならない。

2 前章第5節第4款の規定は、特定労働者協同組合については、適用しない。

(報酬規程等の作成、備置き及び閲覧等)

第94条の12 特定労働者協同組合は、毎事業年度初めの3月以内に、厚生労働省令で定めるところにより、次に掲げる書類を作成しなければならない。

一 前事業年度の特定労働者協同組合の事業に従事する者に対する報酬及び給与の支給に関する規程

二 前事業年度の役員名簿(役員の氏名及び住所を記載した名簿をいう。第6項及び第94条の14において同じ。)

三 前2号に掲げるもののほか、厚生労働省令で定める書類

2 前項各号に掲げる書類(以下「報酬規程等」という。)は、電磁的記録をもって作成することができる。

3 特定労働者協同組合は、報酬規程等を作成した時から5年間、当該報酬規程等をその主たる事務所に備え置かなければならない。

4 特定労働者協同組合は、報酬規程等を作成した時から3年間、当該報酬規程等の写しをその従たる事務所に備え置かなければならない。ただし、当該報酬規程等が電磁的記録をもって作成されている場合であって、従たる事務所における次項第2号に掲げる請求に応じることを可能とするための措置として厚生労働省令で定めるものをとっているときは、この限りでない。

5 何人も、特定労働者協同組合に対して、その業務取扱時間内は、いつでも、次に掲げる請求をすることができる。この場合においては、特定労働者協同組合は、正当な理由がないのにこれを拒んではならない。

一 報酬規程等、定款、貸借対照表又は損

益計算書が書面をもって作成されているときは、当該書面又は当該書面の写しの閲覧の請求

二 報酬規程等、定款、貸借対照表又は損益計算書が電磁的記録をもって作成されているときは、当該電磁的記録に記録された事項を厚生労働省令で定める方法により表示したものの閲覧の請求

6 前項の規定にかかわらず、特定労働者協同組合は、役員名簿について同項の請求があった場合には、これに記載され、又は記録された事項中、個人の住所に係る記載又は記録の部分を除いて、同項の閲覧をさせることができる。

(報酬規程等の提出)

第94条の13 特定労働者協同組合は、厚生労働省令で定めるところにより、毎事業年度1回、報酬規程等を行政庁に提出しなければならない。ただし、前条第1項第1号に掲げる書類については、既に行政庁に提出されている当該書類の内容に変更がない場合は、この限りでない。

(報酬規程等、貸借対照表等の公開)

第94条の14 行政庁は、特定労働者協同組合から提出を受けた報酬規程等、貸借対照表若しくは損益計算書(過去5年間に提出を受けたものに限る。 )又は定款について閲覧又は謄写の請求があったときは、厚生労働省令で定めるところにより、これらの書類(役員名簿については、これに記載された事項中、個人の住所に係る記載の部分を除いたもの)を閲覧させ、又は謄写させなければならない。

(剰余金の配当の禁止等)

第94条の15 特定労働者協同組合は、剰余金の配当をしてはならない。

2 第3条第2項(第5号に係る部分に限る。 )、第77条及び第78条の規定は、特定労働者協同組合については、適用しない。

(合併の公示)

第94条の16 行政庁は、特定労働者協同組合を全部又は一部の当事者とする合併について第91条の規定による届出があったときは、厚生労働省令で定めるところにより、その旨を公示しなければならない。

(残余財産の分配等)

第94条の17 特定労働者協同組合の清算人は、特定労働者協同組合の債務を弁済してなお残余財産があるときは、これを組合員に対し、出資口数に応じて分配しなければならない。

2 前項の規定により組合員に分配することができる金額は、その出資額を限度とする。

3 第1項の規定による分配の結果なお残余財産がある場合は、その財産は、次条第1項の規定による行政庁に対する清算終了の届出の時ににおいて、定款で定めるところにより、国若しくは地方公共団体又は他の特定労働者協同組合に帰属する。

4 第1項及び前項の規定により処分されない財産は、国庫に帰属する。

(清算終了の届出等)

第94条の18 特定労働者協同組合の清算人は、清算が終了したときは、遅滞なく、その旨を行政庁に届け出なければならない。

2 行政庁は、特定労働者協同組合から第80条第3項又は前項の規定による届出があったときは、厚生労働省令で定めるところにより、その旨を公示しなければならない。

(認定の取消し)

第94条の19 行政庁は、特定労働者協同組合が次のいずれかに該当するときは、第94条の2の認定を取り消さなければならない。

一 第94条の4各号(第2号を除く。 )のいずれかに該当するに至ったとき。

二 偽りその他不正の手段により第94条の2の認定又は第94条の9第1項の変更の認定を受けたとき。

三 第94条の15第1項又は第94条の17の規定を遵守していないとき。

四 正当な理由がなく、第127条第1項の規

定による命令に従わないとき。

五 特定労働者協同組合から第94条の2の認定の取消しの申請があったとき。

2 行政庁は、特定労働者協同組合が次のいずれかに該当するときは、第94条の2の認定を取り消すことができる。

一 第94条の3各号に掲げる基準のいずれかに適合しなくなったとき。

二 第94条の11第1項、第94条の12第1項若しくは第3項から第5項まで又は第94条の13の規定を遵守していないとき。

三 前2号に掲げるもののほか、法令又は

法令に基づく行政庁の処分に違反したとき。

3 行政庁は、前2項の規定により第94条の2の認定を取り消したときは、厚生労働省令で定めるところにより、その旨を公示しなければならない。

### (3) 適用関係

上記(2)の改正は、労働者協同組合法の施行の日（令和4年10月1日）から施行することとされています（労協法等改正法附則1）。